

UiO : **Det juridiske fakultet**

# Kontinuitetsprinsippet ved arv og gave

Skatteloven § 9-7

Kandidatnummer: 784

Leveringsfrist: 25. april 2015

Antall ord: 17 980



# Innholdsfortegnelse

<b>1</b>	<b>INNLEDNING .....</b>	<b>1</b>
1.1	Plassering av tema; kontinuitet ved arv og gave .....	1
1.2	Rettskildebildet.....	4
1.3	Den videre fremstilling og avgrensninger .....	6
<b>2</b>	<b>OPPHEVELSEN AV ARVEAVGIFTEN OG INNFØRINGEN AV SKATTEMESSIG KONTINUITET .....</b>	<b>8</b>
2.1	Innledning.....	8
2.2	Hvilke overføringer gjelder opphevelsen for .....	9
2.3	Nødvendigheten av kontinuitet .....	11
<b>3</b>	<b>HOVEDREGEL VED ARV – KONTINUITET .....</b>	<b>13</b>
3.1	Innledning.....	13
3.2	Dødsbo, enarving og gjenlevende ektefelle og samboer som overtar boet uskiftet. ....	13
3.2.1	Skattesubjekt .....	13
3.2.2	Skatteposisjoner .....	15
3.2.3	Personinntekt.....	21
3.3	Erverv ved utlodning .....	22
3.3.1	Skattesubjekt .....	22
3.3.2	Skatteposisjoner .....	23
3.3.3	Personinntekt.....	32
<b>4</b>	<b>HOVEDREGEL VED GAVE – KONTINUITET.....</b>	<b>33</b>
4.1	Innledning.....	33
4.2	Skattesubjekt .....	33
4.3	Skatteposisjoner .....	34
4.3.1	Skatteposisjoner knyttet til formuesobjekt.....	34
4.3.2	Skatteposisjoner som ikke er knyttet til formuesobjekt.....	38
4.4	Gavesalg .....	39
4.5	Fastsettelse av inngangsverdi ved gavesalg .....	41
4.6	Personinntekt .....	42
<b>5</b>	<b>UNNTAK FOR BOLIG, FRITIDSBOLIG OG ALMINNELIG GÅRDSBRUK ELLER SKOGBRUK.....</b>	<b>43</b>
5.1	Innledning.....	43
5.2	Bolig- og fritidseiendom .....	44

5.2.1	Særlig om tomt.....	45
5.3	Alminnelig gårdsbruk eller skogbruk.....	46
5.4	Fastsettelse av inngangsverdi .....	48
5.4.1	Tidspunkt for fastsettelsen .....	49
<b>6</b>	<b>LATENTE SKATTER.....</b>	<b>51</b>
	<b>KILDEREGISTER .....</b>	<b>53</b>

# 1 Innledning

I denne masteroppgaven behandles skattelovens § 9-7 (heretter forkortet til sktl). Bestemmelsen omhandler regler om fastsettelse av inngangsverdi og øvrige skattemessige posisjoner for formuesobjekt ervervet ved arv eller gave. Som hovedregel får kontinuitetsprinsippet anvendelse ved slike erverv. Prinsippet innebærer at arving eller gavemottaker trer inn i avdødes eller gavegiverens inngangsverdier og øvrige skattemessige posisjoner. Regelen har sammenheng med at arveavgiften ble opphevet fra og med inntektsåret 2014.

## 1.1 Plassering av tema; kontinuitet ved arv og gave

Et grunnleggende synspunkt i norsk skatterett er at all inntekt skal skattlegges.<sup>1</sup> I den forbindelse finnes det regler som bestemmer hvilke begivenheter som utløser skatteplikt og på hvilket tidspunkt skattlegging skal skje. Et elementært prinsipp i skatteretten er at hvert skattesubjekt skal vurderes for seg i forhold til vilkårene om skatteplikt. Et skattesubjekt kan altså i utgangspunktet ikke identifiseres med et annet.<sup>2</sup> Inntekter hvor skatteplikten er utløst og tidfestet før arve- eller gaveoverføring skaper få problemer. Her er det arvelater eller giveren som er skattesubjekt for inntekten.

Ved dødsfall opphører skattyter som skattesubjekt.<sup>3</sup> En konsekvens av dette er at avdøde ikke kan skattlegges for inntekt hvor skatteplikten ikke er utløst eller tidfestet på tidspunktet for dødsfallet. Hvor skattyter gir bort en gave, vil han naturlig nok fortsette å eksistere som skattesubjekt. Han er fortsatt i live. Skatteevneprinsippet tilsier likevel at han ikke skal skattlegges for skattepliktig inntekt som tidfestes eller utløses først etter gaveoverføringen. Dette fordi han i realiteten ikke får noen fortjeneste ved slike overføringer, og han mangler da evne til å bære skattekostnaden. Således kan verken avdøde eller gavegiver skattlegges for inntekten. En problemstilling som da oppstår er om arving eller gavemottaker skal tre inn i avdødes eller gavegivers skatteposisjoner. Dette vil medføre at de blir ansvarlige for skatten når skatteplikten utløses eller tidfestes i fremtiden. Alternativet til dette er at skatteplikten faller bort. For å forstå hvorfor denne problemstillingen dukker opp er det hensiktsmessig med en kort redegjørelse for hvilke begivenheter som utløser skatteplikt, og når inntekt tidfestes.

Et første spørsmål er hvilke begivenheter som utløser skatteplikt for inntekter. Zimmer kaller dette for grensen mellom en inntektsmulighet og aktuell inntekt.<sup>4</sup> Bare det sistnevnte utløser

---

<sup>1</sup> Sktl. § 2-1 niende ledd

<sup>2</sup> Zimmer (2014a) s. 105

<sup>3</sup> Sktl. § 2-1 første ledd og Zimmer (2014a) s. 419

<sup>4</sup> Zimmer (2014a) s. 126

skatteplikt. Begivenhetene som utløser skatteplikt kalles innvinningskriterier, etter Aarbakke sin terminologi.<sup>5</sup>

De forskjellige inntektstypene kan ha forskjellige innvinningskriterier. Som eksempel kan nevnes ordinær arbeidsinntekt. Slik inntekt innvinnes etter hvert som arbeidet utføres og kravet på vederlaget opptjenes. Virksomhetsinntekter innvinnes normalt ved omsetning av varer og tjenester.<sup>6</sup>

Spørsmålet om innvinning kommer først på spissen for inntekter som skapes over tid.<sup>7</sup> Som eksempel kan nevnes fast eiendom. Et næringsbygg som ble kjøpt for 10 år siden vil som regel ha steget i verdi. Verdistigningen på eiendommen skjer over flere år. Etter norsk rett faller slik verdistigning inn under inntektsbegrepet. Den er som hovedregel skattepliktig.<sup>8</sup>

Det er flere mulige måter å skattlegge verdistigning. Det kan for eksempel skje når eiendelen selges eller på annen måte realiseres. Skattleggingen kan også skje etter hvert som verdistigningen finner sted. Innvinningskriteriet for slike eiendeler er i norsk skatterett realisasjon, jf. sktl. § 5-1 andre ledd. Flere begivenheter anses som realisasjon. Ordinært skjer realisasjon ved salg, men også begivenheter som gavesalg, tap, ødeleggelse med mer er å anse som realisasjon, jf. sktl. § 9-2 første ledd. Realisasjon som innvinningskriterium medfører at det for slike eiendeler vil foreligge en latent skatteplikt. Skatteplikten vil utløses først ved realisasjon av eiendelen.<sup>9</sup>

Verken gave eller dødsfall medfører realisasjon, jf. sktl. § 9-2 tredje ledd bokstav a og b. Dette innebærer at verdistigning ikke anses innvunnet ved slike begivenheter. Man kan tenke seg at avdøde kjøpte et næringsbygg for ti år siden til 5 millioner kroner. I dag er det verdt 15 millioner kroner. Dersom eieren hadde solgt i dag ville dette utløst en skattepliktig gevinst på 10 millioner kroner. Men fordi han enten gir eiendommen bort i gave eller avgår ved døden innvinnes ikke gevinsten. Spesielt for arv er at avdøde opphører som skattesubjekt ved dødsfallet.<sup>10</sup> Avdøde kan dermed uansett ikke skattlegges. Ved gave består fortsatt giveren som skattesubjekt, men vilkåret om realisasjon er ikke oppfylt.

---

<sup>5</sup> Zimmer (2014a) s. 126

<sup>6</sup> Zimmer (2014a) s. 147 og 150

<sup>7</sup> Zimmer (2014a) s. 126 og Zimmer (1990) s. 26

<sup>8</sup> Skatteloven § 5-1 andre ledd

<sup>9</sup> Zimmer 2014 s. 127 - 128

<sup>10</sup> Sktl. § 2-1 første ledd og Zimmer (2014a) s. 419

Et annet spørsmål som dukker opp ved arve- og gaveoverføringer er behandlingen av inntekt hvor skatteplikten er utløst, men ikke tidfestet.<sup>11</sup> Det er reglene om tidfesting som bestemmer hvilket tidspunkt en inntektspost skal beskattes.<sup>12</sup> Det forhold at en inntekt er innvunnet i 2014, betyr ikke nødvendigvis at inntekten beskattes samme år. Beskatning kan finne sted senere år.

Som hovedregel skal en inntekt tidfestes når skattyter har en ”ubetinget rett til ytelsen”, jf. sktl. § 14-2 første ledd. En eiendel vil som regel realiseres ved et salg. Det vil da foreligge en gjensidig bebyrdende avtale. Selgeren vil ha en ubetinget rett til vederlaget når han har oppfylt sine forpliktelser etter avtalen. Ved salg av løsøre vil dette være når selgeren har stilt gjenstanden til kjøpers disposisjon. For fast eiendom er tidspunktet for den faktiske rådighetsoverføringen avgjørende.<sup>13</sup>

Som et eksempel kan igjen nevnes en avtale om salg av næringsbygg. En gyldig og definitiv avtale er etter rettspraksis tilstrekkelig for at det skal foreligge et salg.<sup>14</sup> En eventuell gevinst vil således anses innvunnet på avtaletidspunktet. Rådighetsoverføringen finner normal sted på et senere tidspunkt. Dersom avtalen blir inngått i november 2014 og rådighetsoverføringen først finner sted i januar 2015, vil gevinsten anses innvunnet i november 2014. Men selgeren har først en ubetinget rett til vederlaget i januar 2015. Gevinsten vil således bli beskattet i inntektsåret 2015.

Det gjelder videre en rekke særregler om tidfesting. Som eksempel kan nevnes gevinst ved realisasjon av driftsmiddel i saldogruppe e til i. Slike gevinster skal føres på gevinst- og tapskonto, jf. sktl. § 14-44 tredje ledd. Fremfor å beskatte hele gevinsten ett år, skal den skattlegges over flere. Dette skjer ved at en prosentandel av saldoen inntektsføres hvert år, jf. sktl. § 14-45 fjerde ledd

Spørsmålet er så hva som skal skje med slike latente skatter og ikke-tidfestede inntekter ved arve- og gaveoverføringer. Også for latent tap og ikke-tidfestede kostnader er spørsmålet aktuelt. To muligheter kan tenkes.

Skatteplikten kan opphøre ved dødsfallet eller gaveoverføringen. Dette kalles diskontinuitet og innebærer at arvingen eller gavemottakerens stilling ikke skal bedømmes ut i fra avdødes

---

<sup>11</sup> Zimmer (1990) s. 26

<sup>12</sup> Zimmer (2014a) s. 127

<sup>13</sup> Zimmer (2014a) s. 324 - 3225

<sup>14</sup> Zimmer (2014a) s. 268, jf. Rt. 1965 s. 1094 og Rt. 1995 s. 872.

posisjon. Dette medfører et brudd i beskatningen, og verdistiging i avdødes eller giverens eierperiode blir ikke beskattet.<sup>15</sup>

Et annen mulighet er det som kalles skattemessig kontinuitet. Dette innebærer at mottakeren som hovedregel skal skattlegges for verdistigning i forgjengerens eierperiode. Dette skjer ved at mottakeren trer inn i forgjengerens skattemessige stilling.<sup>16</sup> Verdiøkningen vil bli skattlagt ved mottakerens fremtidige realisasjon av eiendelen. Dette strider i mot prinsippet om at hver skattyter skal vurderes for seg i forhold til om vilkårene for skatteplikt er oppfylt.

## 1.2 Rettskildebildet

Den alminnelige juridiske metode gjelder på skatterettens område.<sup>17</sup> Domstolene, og særlig Høyesterett, har vært retningsgivende i utviklingen av rettskildeprinsippene. Dette er prinsipper som gir anvisning på hvilke kilder det kan hentes argumenter fra for å løse rettsspørsmål. Videre hvordan kildene skal vektes i forhold til hverandre.<sup>18</sup>

Skatteretten er en del av forvaltningsretten. Å skattlegge anses som en inngripen i borgernes rettigheter. Skatteretten befinner seg altså på legalitetsprinsippets område. Dette betyr at det som hovedregel kreves hjemmel i lov for å pålegge borgerne en skatteplikt. Prinsippene for lovtolkning står dermed sentralt. Utgangspunkt for tolkningen er lovens ordlyd, men det gjelder neppe et krav om klar hjemmel for skatteplikt. Også andre kilder er relevante, typisk lovforarbeider og rettspraksis. Tolkningsresultatet kan bli at skatteplikt foreligger selv om lovteksten etterlater tvil. Men hensynet til forutberegnelighet setter en grense for hvor langt man kan gå for å finne hjemmel for skatteplikt i andre rettskilder.<sup>19</sup>

Reglene om skattemessig kontinuitet ved arv og gave hjemler ikke en skatteplikt. De gir anvisning på hvordan latente skatteinntekter og inntekter som er innvunnet, men ikke tidfestet skal behandles ved arve- og gaveovergang. Dette kan tale for en lempeligere rettskildebruk og dermed åpne for å legge mer vekt på andre rettskilder. På den andre siden er dette regler som medfører at arving eller gavemottaker overtar forgjengerens inngangsverdier og skatteposisjoner. Spesielt ved generasjonsskifte i næringsvirksomhet, men også for overføring av private verdier, vil dette være spørsmål av stor betydning for mottakeren. Hensynet til forutberegnelighet bør således også her sette en grense for rettskildebruken.

---

<sup>15</sup> Zimmer (2014a) s. 421

<sup>16</sup> Zimmer (1990) s. 29

<sup>17</sup> Zimmer (2014a) s. 48

<sup>18</sup> Eckhoff (2001) s. 19-20

<sup>19</sup> Zimmer (2014a) s. 49

I skatteretten benyttes ofte ord og uttrykk fra privatretten. Som eksempler kan nevnes begrepene ”arv” og ”gave”. Som utgangspunkt skal begrepenes privatrettslige betydning legges til grunn i skattelovgivningen. Begrunnelsen er at det som regel ikke er grunnlag for å tro at lovgiver har ment å gi begrepene et annet innhold. Dette står seg særlig hvor begrepene har en klar definisjon fra privatretten. Som eksempel kan nevnes ”aksjeselskap” som er definert i aksjeloven § 1-1 andre ledd. Men det er ikke alltid slik at innholdet i et begrep er likt på alle rettsområder. Det kan for eksempel være begreper som har en fast kjerne, men hvor det på enkelte privatrettslige områder stilles tilleggsvilkår. Som eksempel nevnes begrepet ”gave”. Det er enighet om at det innebærer en frivillig formuesoverføring, men det kan stilles spørsmål ved om det alltid kreves gavehensikt. I slike tilfeller kan skatterettslige hensyn lede til et avvikende innhold i begrepet.<sup>20</sup>

Rettskildebildet for denne oppgaven er begrenset. Bestemmelsen i sktl. § 9-7 ble vedtatt i 2013 og gjelder fra og med inntektsåret 2014.<sup>21</sup> Per i dag finnes det verken rettspraksis eller ligningspraksis som angår lovendringen.

Lovens forarbeider er dermed en viktig rettskilde for denne oppgaven. Forarbeidene har ofte stor betydning i skatteretten.<sup>22</sup> I forarbeidene er det gjort rede for formålene bak lovendringen. Det kan også finnes forklaringer på ord og uttrykk som er brukt i loven.<sup>23</sup> For denne oppgavens fremstilling er det i utgangspunktet Prop. 1 LS Tillegg 1 (2013-2014) som er relevant.

Skattedirektoratet har avgitt to prinsipputtalelser som omhandler spørsmål om opphevelsen av arveavgiften og beregning av latent skatt. Slike administrative uttalelser blir tillagt stor vekt av ligningsmyndighetene. Høyesterett legger slike uttalelser mindre vekt.<sup>24</sup>

Lignings-ABC er en håndbok som utgis årlig av Skattedirektoratet. Bokens formål er å gi en oversikt over aktuelle skatteregler.<sup>25</sup> Den redegjør for regler som følger av blant annet lov og rettspraksis. Den inneholder også Skattedirektoratets fortolkning og forståelse av de rettskildevne som foreligger. Lignings-ABC anses som en instruks for Skattekontorene. Det er antatt at Skattekontorene vil følge den med mindre særlige grunner tilsier noe annet. Av Høyesterett tillegges Lignings-ABC derimot beskjedne vekt hvor de løsningene som skisseres ikke har grunnlag i mer tungtveiende rettskilder, med mindre de gir uttrykk for tilstrekkelig fast og

---

<sup>20</sup> Zimmer (2014a) s. 51-52

<sup>21</sup> Lov 13 desember 2013 nr. 117 VIII sjetten ledd

<sup>22</sup> Zimmer (2014a) s. 50

<sup>23</sup> Zimmer (2014b) s. 46

<sup>24</sup> Zimmer (2014a) s. 57 og Rt. 1990 s. 958

<sup>25</sup> Lignings-ABC 2014/15 s. iii



varig ligningspraksis. Hvor boken redegjør for regler som følger av tungtveiende kilder har den trolig liten eller ingen selvstendig betydning.<sup>26</sup> Boken må imidlertid brukes med forsiktighet hvor den tar stilling til tvilsomme spørsmål. Av boken fremgår bare den løsning som er antatt å være riktig, uten at den tvil som egentlig foreligger kommer frem.<sup>27</sup> Lignings-ABC må derfor brukes med ”atskillig kritikk”.<sup>28</sup>

Juridisk litteratur har liten vekt som rettskildefaktorer.<sup>29</sup> Sktl. § 9-7 er forholdsvis kortfattet behandlet i litteraturen. Videre er det skrevet en artikkel i 2013 hvor det reises en rekke problemstillinger om kontinuitetsprinsippet.

### **1.3 Den videre fremstilling og avgrensninger**

I det følgende skal det redegjøres for vilkårene for kontinuitet. Reglene finnes i sktl. § 9-7. Det vil bli redegjort for reglene om erverv ved arv og gave i henholdsvis kapittel 3 og 4.

Det er gjort unntak fra kontinuitetsprinsippet for bolig, feriebolig og alminnelig gårdsbruk og skogbruk hvor arvelater eller giver kunne realisert skattefritt. For disse eiendommene gjelder diskontinuitetsprinsippet. Reglene for dette vil bli gjennomgått i kapittel 5.

På skiftet mellom flere arvinger, kan det oppstå spørsmål om beregningen av latente skatter. Skattedirektoratet har gitt en retningsgivende metode for beregningen. Dette vil bli omtalt i kapittel 6.

Oppgaven avgrenses mot å behandle reglene for kontinuitet ved arve- og gaveoverføringer av visse aksjer og andeler, jf. sktl. §§ 10-33 og 10-46. Prinsippet ble for slike eiendeler innført fra og med inntektsåret 2006. Det bemerkes likevel at opphevelsen av arveavgiften har betydning for fastsettelsen av inngangsverdien på aksjer og andeler. Tidligere kunne ikke inngangsverdien settes høyere enn arveavgiftsgrunnlaget, jf. gammel sktl. § 9-7. Dette medførte at kontinuitetsprinsippet i realiteten bare gjaldt for gevinster, og ikke for tap. Som en følge av opphevelsen av arveavgiften, setter ikke arveavgiftsgrunnlaget en grense for fastsettelsen av inngangsverdien. Kontinuitetsprinsippet gjelder nå både for gevinst og tap ved arve- og gaveoverføringer av aksjer og andeler.<sup>30</sup>

---

<sup>26</sup> Zimmer (2014b) s. 47-48

<sup>27</sup> Lignings-ABC 2014/15 s. iii

<sup>28</sup> Zimmer (2014a) s. 59

<sup>29</sup> Echhoff (2001) s. 270

<sup>30</sup> Zimmer (2013) s. 309

Videre avgrenses det mot rene arve- og skifterettslige spørsmål. Hvor det er hensiktsmessig ut fra en helhetlig fremstilling av aktuelle skatterettslige spørsmål, vil likevel noen av bestemmelsene gjennomgå.

Kontinuitetsprinsippet ble innført som en følge av at arveavgiften ble opphevet. Det er hensiktsmessig at oppgaven i kapittel 2 innledes med en redegjørelse for hvilke overføringer opphevelsen gjelder for, og deretter drøfte om det er nødvendig med et kontinuitetsprinsipp.

## 2 Opphevelsen av arveavgiften og innføringen av skattemessig kontinuitet

### 2.1 Innledning

Den skatte- og avgiftsrettslige behandlingen av erverv ved arv og gave bestod tidligere i to prosesser. For det første måtte det avgjøres om det skulle svares arveavgift, og i tilfelle størrelsen på den. Videre måtte det fastsettes nye inngangsverdier og noen skatteposisjoner skulle inntektsføres. Diskontinuitetsprinsippet gjaldt. Nye inngangsverdier skulle fastsettes maksimalt til arveavgiftverdien, jf. gammel sktl. § 9-7.

Etter stortingsvalget høsten 2013 dannet Høyre og FrP regjering. I regjeringserklæringen ble det inntatt en målsetting om et mer moderne skatte- og avgiftssystem. Regjeringen ønsket å redusere det samlede skatte- og avgiftsnivået. Reduksjonen skulle være et virkemiddel for å styrke det private eierskap og gjøre det mer lønnsomt å jobbe, investere og spare. En del av moderniseringen innebar at regjeringen ønsket å fjerne arveavgiften.<sup>31</sup>

I tilleggspolisjonen til Stortinget for 2014 foreslo regjeringen å avvikle arveavgiften med virkning fra og med inntektsåret 2014. Forslaget hadde flere begrunnelser.

For det første ville avviklingen av arveavgiften ”lette likviditetsbelastningen ved generasjonsskifte i familiebedrifter og overføring av familieeiendommer”.<sup>32</sup> Dette er overføringer med potensielt store verdier og dermed sannsynlighet for en høy arveavgift. Ikke alle har likviditet (lett tilgjengelige midler) til å betale en slik avgift med det samme. For noen var det derfor nødvendig å selge den overførte familieeiendommen eller andre eiendeler for å betale avgiften. Ved erverv av enkeltpersonforetak hadde man mulighet til å få i stand en avdragsordning over flere år, men avdragene kunne fortsatt bli betydelige.<sup>33</sup> Ved å fjerne arveavgiften ville dette likviditetsproblemet falle bort, og arveavgiften i seg selv ville ikke lenger være til hinder for arvingers eller gavemottakers muligheter for å beholde en overført eiendel.

For det andre ville opphevelsen av arveavgiften innebære en forenkling for skattyterne. Arveavgiftsreglene var omfattende og vanskelig for folk flest å ta rede på. Etter opphevelsen falt disse problemene bort. For det tredje ville opphevelsen medføre administrative besparelser for Skatteetaten, ved at etaten slapp arbeidet med å beregne og innkreve arveavgiften.<sup>34</sup>

---

<sup>31</sup> Regjeringserklæringen s. 25

<sup>32</sup> Prop. 1 LS Tillegg 1 (2013-2014) s. 37

<sup>33</sup> Skattebetalingsloven § 10-32 første ledd, jf. aal. § 11A

<sup>34</sup> Prop. 1 LS Tillegg 1 (2013-2014) s. 37

## 2.2 Hvilke overføringer gjelder opphevelsen for

Arveavgiftsloven ble vedtatt opphevet med virkning for ”arv etter dødsfall som skjer 1. januar 2014 eller senere” og for ”gaver som ytes 1. januar 2014 eller senere”.<sup>35</sup>

Det kan stilles spørsmål ved tidspunktet en gave skal anses som ytet. Er det ved løfte om overføringen, eller når mottakeren har mottatt gaven? Spørsmålet kan ha avgjørende betydning for om det skal svares arveavgift. For eksempel hvor det gis et løfte om en gave i 2013, men den mottas først i 2014.

Det følger av forarbeidene til opphevelsesloven at arveavgiftslovens (aal.) regler om rådighetsovergang for gaver skal legges til grunn ved opphevingen av loven.<sup>36</sup> Etter lovens hovedregel er rådigheten ervervet når gaven ”anses ytet” etter aal. § 2 tredje ledd, jf. aal. § 9 første ledd bokstav d.

Etter aal. § 2 tredje ledd første punktum anses en gave som ytet nå giveren har gitt fra seg rådigheten med ”endelig virkning”. Et gaveløfte innebærer ikke i seg selv en rådighetsoverføring. Selv om man har gitt et løfte om å gi en gave, har giveren fortsatt rådigheten over eiendelen så lenge han fortsatt har den i sin besittelse. Det avgjørende tidspunktet for rådighetsoverføringen vil normalt være fullbyrdelsen av gaven. Hvor det er en gjenstand som gis bort, vil overleveringen til mottakeren være det avgjørende tidspunktet.<sup>37</sup> Har derimot giveren be-tinget seg en vesentlig bruksrett, vil rådigheten gå over på mottakeren først når bruksretten faller bort. Det er først på dette tidspunktet at giveren anses for å ha gitt fra seg sin rådighet over eiendelen.<sup>38</sup>

Dette betyr at det ikke skal svares arveavgift for gaver hvor gaveløftet ble gitt i 2013 eller tidligere, men rådighetsovergangen først skjer i 2014 eller senere.

For arv er det tidspunktet for dødsfallet som er avgjørende. Hvor dødsfall fant sted i 2013 eller tidligere skal det som hovedregel svares arveavgift. For dødsfall som skjer i 2014 eller senere er arveavgiftsloven opphevet og det skal ikke betales arveavgift.

Etter de gamle reglene om arveavgift inntrådte avgiftsplikten ved erverv av rådigheten. Tidspunktet for erverv av rådighet ved arv varierte avhengig av om det ble skiftet offentlig eller privat.

---

<sup>35</sup> Lov 13.12.2013 nr. 110 første ledd

<sup>36</sup> Prop. 1 LS Tillegg 1 (2013-2014) s. 39

<sup>37</sup> Harboe (2000) s. 123-124

<sup>38</sup> Skattedirektoratet (2013)

Ved privat skifte var rådighetsovergangen satt til tidspunktet for arvelaterens død, jf. aal. § 9 første ledd bokstav a. Hvor det ble skiftet offentlig gikk rådigheten over ved utlodningen, jf. aal. § 9 første ledd bokstav b. Dersom reglene om rådighetserverv fortsatt skulle gjelde kan dette åpne for at dødsfall til samme tid, blir behandlet etter forskjellig regelsett avhengig av om det skiftes privat eller offentlig.

Som eksempel kan nevnes et tilfellet hvor dødsfallet finner sted i 2013. Skiftes det privat er det som nevnt dødsfallstidspunktet som er avgjørende for avgiftsplikten. Det skal således betales arveavgift. Dersom det skiftes offentlig er det tidspunktet for utlodning som er avgjørende. Dersom utlodning finner sted i 2013 skal det svares arveavgift. Hvor utlodning skjer i 2014 eller senere er ervervet avgiftsfritt.

Denne forskjellen mellom privat og offentlig skifte gikk man bort fra ved opphevelsen av arveavgiften. Begrunnelsen var at man ikke ønsket at valg av skifteform skulle ha betydning for om det skulle svares arveavgift eller ikke. Også hensynet til likebehandling tilsa at dødsfall på samme tid behandles likt.<sup>39</sup> Avgjørende for om ervervet er avgiftspliktig er dermed tidspunktet for dødsfallet, uavhengig av når arvingen får rådighet over midlene.<sup>40</sup>

Det er gjort en rekke unntak fra hovedregelen om dødsfallstidspunktet i opphevelseslovens del I andre ledd bokstav a til f. Mest praktisk er bestemmelsens bokstav b som gjelder hvor det er etablert et uskiftebo etter avdøde.

For det første er det ikke avgiftsplikt på utdelinger fra uskifteboet som skjer i 2014 eller senere. For det andre gjelder opphevelsen av arveavgiften hvor skifte av uskifteboet skjer i 2014 eller senere. Dette kan for eksempel skje hvor gjenlevende gifter seg på nytt. I slike tilfeller skal uskifteboet skiftes, jf. arveloven § 23. Videre skal det ikke svares arveavgift hvor gjenlevende faller bort i 2014 eller senere. Dette innebærer at hvor gjenlevende overtok boet i uskifte i 2013 eller tidligere, er det dennes dødsfallstidspunkt som blir avgjørende for plikten til å svare arveavgift på arv fra begge ektefellene.

En konsekvens av opphevelsen av arveavgiften er at en arvings evne til å svare arveavgift ikke lenger er avgjørende for om man kan overta en eiendel, for eksempel en familieeiendom. Det betales kun inntektsskatt som forutsetter at inntekten er innvunnet og tidfestet. Dokumentavgift og formuesskatt kan komme i tillegg.

---

<sup>39</sup> Prop. 1 LS Tillegg 1 (2013-2014) s. 39

<sup>40</sup> Lov 13.12.2013 nr. 110 første ledd andre punktum og Skattedirektoratet (2013)

### 2.3 Nødvendigheten av kontinuitet

Det skilles mellom avgift og inntektsskatt. Arveavgiften er opphevet. Samtidig er det innført kontinuitet i inntektsskatten. Kontinuitetsprinsippet ble innført ”som en konsekvens av avvikling av arveavgiften”.<sup>41</sup> Det kan fremstå som om kontinuitet er en nødvendig følge av opphevelsen. Slik er det ikke.

Etter de gamle reglene i sktl. § 9-7 gjaldt diskontinuitetsprinsippet sammen med plikten til å svare arveavgift. Men fra og med inntektsåret 2006 har vi hatt et kontinuitetsprinsipp ved arve- og gaveoverføringer for visse aksjer og andeler.<sup>42</sup> Det ble også innført særregler om verdsettelsen som innebærer at det gis et sjablongmessig fradrag tilsvarende 20% av den latente gevinsten.<sup>43</sup> Kontinuitetsprinsippet har virket sammen med plikten til å svare arveavgift på slike erverv. Det var altså etter de gamle reglene ingen nødvendig sammenheng mellom diskontinuitet og arveavgift.<sup>44</sup>

I tillegg ser vi i de nye reglene i sktl. § 9-7 en kombinasjon av både kontinuitet og diskontinuitet uten arveavgiftsplikt. Hovedregelen er kontinuitet, men for blant annet bolig og fritidseiendom som arvelater eller giver kunne realisert skattefritt gjelder diskontinuitet. Heller ikke i den nye regelen er det altså samsvar mellom valg av prinsipp og avgift.<sup>45</sup>

Innføringen av kontinuitet innebærer i realiteten en skjerpelse av inntektsskatten for skattyter. Erverv ved arv og gave anses ikke i seg selv som skattepliktig inntekt, jf. § 5-50. Skatteskjerpelsen vil først vise seg hvor en overført eiendel senere realiseres. Dersom en næringsvirksomhet videreføres vil skatteskjerpelsen vise seg ved lavere avskrivningsfradrag og skjermingsfradrag.

Med det tidligere diskontinuitetsprinsippet ble det ved arv og gave fastsatt en ny inngangsverdi til ”antatt salgsverdi”, altså omsetningsverdi.<sup>46</sup> Var eiendommen på overføringstidspunktet verdt kr 1 000 000, var det denne verdien som skulle legges til grunn ved en senere gevinst- og tapsberegning. Realiserte erververen straks, ville gevinsten som regel bli kr 0. Men det skulle svares arveavgift. Med satsene som gjaldt for 2013 ville arveavgiften for eksempel for et barns arv etter én av foreldrene utgjøre kr 39 800.<sup>47</sup>

---

<sup>41</sup> Prop. 1 LS Tillegg 1 (2013-2014) s. 37

<sup>42</sup> Sktl. §§ 10-33 og 10-46

<sup>43</sup> Aal. § 14 femte ledd

<sup>44</sup> Zimmer (2013) s. 305-306

<sup>45</sup> Zimmer (2013) s. 305-306

<sup>46</sup> Gammel sktl. § 9-7, jf. aal. § 11

<sup>47</sup> Stortingsvedtak 27.11.2012 nr. 1212 § 4

Med det nye kontinuitetsprinsippet trer erververen inn i forgjengerens skattemessige posisjoner. Dette betyr at hvor forgjengeren ervervet en eiendel til kr 100 000, men som i dag har en omsetningsverdi på kr 1 000 000, er det det førstnevnte beløp som vil legges til grunn ved mottakerens gevinst- og tapsberegning. Ved realisasjon i dag står erververen igjen med en skattepliktig gevinst på kr 900 000. Dersom man tenker seg at det er en fast eiendom utenfor virksomhet som realiseres, anses dette som kapitalinntekt. Det skal da svares 27 % skatt som utgjør kr 243 000.

Vi ser at innføringen av kontinuitetsprinsippet øker gevinsten og kan føre til en større skattebyrde for mottakeren. Men dersom inngangsverdien er høy, vil gevinsten bli tilsvarende lavere. I slike tilfeller kan det tenkes at arveavgiften ville oversteget inntektsskatten.<sup>48</sup>

Kontinuitetsprinsippet er gunstig for skattyter hvor eiendelen har sunket i verdi. Forgjengeren kjøpte for eksempel eiendelen for kr 1 000 000, men siden har verdien falt slik at eiendelen i dag har den en omsetningsverdi på kr 100 000. Ved kontinuitet vil mottakeren få et latent tap på kr 900 000. Tapet kan være fradragsberettiget og er gunstig for arving eller gavemottaker. Hadde diskontinuitet vært rådende prinsipp ville arvingen eller gavemottakeren mistet denne fordel.

Kontinuitetsprinsippet innebærer at man må ta over eiendelen med både skattemessige fordele og ulemper. Erververen får overta eiendelen uten å svare arveavgift. Som en konsekvens av dette må erververen overta forgjengerens skatteposisjoner og inngangsverdier. Verdiøkning i forgjengerens eierperiode overtas og vil bli beskattet ved erververens realisasjon. Dersom erververen ikke realiserer, blir det ingen inntektsskatt.

Innføringen av kontinuitet var altså ingen nødvendig følge av opphevelsen av arveavgiften. Det ble innført fordi Regjeringen ønsket å beskatte verdistigning i avdødes eller giverens eierperiode på mottakers hånd. Til gjengjeld slapp mottaker å betale arveavgift.<sup>49</sup>

---

<sup>48</sup> Zimmer (2013) s. 306

<sup>49</sup> Prop. 1 LS Tillegg 1 (2013-2014) s. 37

### 3 Hovedregel ved arv – kontinuitet

#### 3.1 Innledning

De nye reglene om kontinuitet i sktl. § 9-7 får anvendelse på erverv av formuesobjekt ved arv hvor dødsfallet har funnet sted 1. januar 2014 eller senere. For de tilfellene hvor dødsfall har funnet sted 31. desember 2013 eller tidligere, kommer de gamle reglene om diskontinuitet til anvendelse.<sup>50</sup> I slike tilfeller skal det også svares arveavgift.<sup>51</sup>

Det fremgår av loven at dødsbo, enearving og gjenlevende ektefelle og samboer som overtar boet uskiftet trer inn i arvelaters skatteposisjoner (kontinuitetsprinsippet).

Kontinuitetsprinsippet gjelder videre ved utlodning fra dødsbo hvor dødsfall fant sted i 2014 eller senere. Prinsippet gjelder også for uskiftebo, men det avgjørende er i slike tilfeller om utdeling eller skifte av uskifteboet finner sted 1. januar 2014 eller senere.<sup>52</sup>

I det følgende vil vilkårene for kontinuitet bli behandlet. Regelverket er i utgangspunktet sammenfallende både i og utenfor næring. Det vil derfor bli foretatt en samlet fremstilling, men der det er forskjeller og særspørsmål vil dette bli behandlet for seg.

#### 3.2 Dødsbo, enearving og gjenlevende ektefelle og samboer som overtar boet uskiftet.

##### 3.2.1 Skattesubjekt

Kontinuitetsprinsippet gjelder for dødsbo og enearving, samt gjenlevende ektefelle og samboer som overtar boet i uskifte, jf. sktl. § 9-7 første ledd. Felles for disse skattesubjektene er at det ikke er foretatt noe skifte.<sup>53</sup> Kontinuitetsprinsippet gjelder ubetinget. Dette følger av ordlyden ”skal tre inn i”.

Avdøde er skattesubjekt frem til dødsfallet. For inntekter som er innvunnet og tidfestet frem til dette tidspunktet, skal avdøde betale skatt beregnet ut i fra alminnelig inntekt og personinntekt. Etter dødsfallet opphører avdøde å være eget skattesubjekt.<sup>54</sup> I stedet oppstår det et dødsbo som umiddelbart trer inn i avdødes skatteposisjoner.<sup>55</sup>

---

<sup>50</sup> Lov 13.12.13 nr. 117 VIII tredje ledd andre punktum

<sup>51</sup> Prop. 1 LS Tillegg 1 (2013-2014) s. 39

<sup>52</sup> Lov 19.12.14 nr. 88 VIII tredje ledd tredje punktum

<sup>53</sup> Zimmer (2013) s. 314

<sup>54</sup> Sktl. § 2-1 første ledd og Zimmer (2014a) s. 419

<sup>55</sup> Lødrup (2010) s. 30



Dødsboet er et selvstendig skattesubjekt.<sup>56</sup> Det kan anses som et mellomstadium mellom avdøde og arvingene. Dødsboet består til skiftet er avsluttet og utdeling finner sted.<sup>57</sup> Skiftet er oppgjøret og fordelingen av avdødes rettigheter, eiendeler og forpliktelser mellom arvingene.

Reglene om kontinuitet kommer videre til anvendelse for enearving. Med enearving menes tilfeller hvor det kun er én arving. Alt tilfaller denne ene og det oppstår ikke noe dødsbo.<sup>58</sup> I slike tilfeller vil det ikke skje noe etterfølgende skifte. Dette er nettopp fordi det da er én arving, og dermed ingen andre å fordele eiendeler og gjeld på. Dersom enearving velger å ikke overtar avdødes gjeld, må det skiftes offentlig, jf. skifteloven § 78. Det oppstår da et dødsbo.<sup>59</sup>

Også en gjenlevende ektefelle kan være enearving. Dette er tilfellet hvor avdøde ikke har noen livsarvinger, foreldre eller avkom etter sistnevnte.<sup>60</sup> Hvor det er livsarvinger, vil gjenlevende ektefelle være enearving i tilfeller hvor verdien av det avdøde etterlater seg ikke overstiger 4 ganger folketrygdens grunnbeløp<sup>61</sup>. Dette fordi gjenlevende ektefelle har rett på minste arv opp mot 4 ganger grunnbeløpet. Er verdien av boet lik ektefellens minste arv eller mindre, er det bare ektefellen som vil arve. Eventuelle livsarvinger vil ikke ha krav på arv. Hvor det er foreldre eller avkom etter disse som er avdødes slektsarvinger, har gjenlevende ektefelle rett på minste arv tilsvarende 6 ganger grunnbeløpet.<sup>62</sup>

Gjenlevende ektefelle har på visse vilkår rett til å overta boet uskiftet. Dette medfører at skiftet av dødsboet utsettes. Gjenlevende ektefelle får da i utgangspunktet full disposisjonsrett over avdødes eiendeler. Uskifte medfører videre at gjenlevende ektefelle overtar ansvaret for avdødes gjeld, jf. arveloven § 20. For de øvrige arvingene innebærer uskiftet en utsettelse av arveervet.<sup>63</sup> Deres arv vil da avhenge av hva som er igjen av verdier i uskifteboet ved gjenlevendes bortgang.

Den opprinnelige ordlyden til sktl. § 9-7 omhandlet ikke samboere. Det kunne likevel anses rimelig å anvende loven analogisk for samboere. Dette fordi samboere i visse tilfeller har rett til å sitte i uskifte.<sup>64</sup> Det var da ingen grunn til skattemessig å forskjellsbehandle samboere fra

---

<sup>56</sup> Sktl. § 2-2 første ledd bokstav h. nr. 2

<sup>57</sup> Lødrup (2010) s. 30

<sup>58</sup> Lignings-ABC 2014/15 s. 146

<sup>59</sup> Lignings-ABC 2014/15 s. 146 og 125

<sup>60</sup> Arveloven § 6

<sup>61</sup> Grunnbeløpet er per 1. mai 2014 kr 88 370, jf. forskrift 23.05.2014 nr. 657

<sup>62</sup> Arveloven § 6

<sup>63</sup> Lødrup (2010) s. 359

<sup>64</sup> Arveloven § 28c

gifte. I følge finanskomiteen berodde det på en feil at samboere ikke var likestilt med ektefeller i lovteksten.<sup>65</sup> Dette ble endret i sktl. § 9-7 med virkning fra og med inntektsåret 2014.<sup>66</sup>

For gjenlevende ektefelle og samboer er det et tilleggsvilkår for kontinuitet at boets eiendeler ”anses som arvet”, jf. § 9-7 første ledd andre punktum.

Så lenge ekteskapet består, anses hver av ektefellene som eier av de eiendelene de selv eide ved ekteskapsinngåelsen og senere erverver, jf. ekteskapsloven § 31. Ved ekteskapets slutt, ved skilsmisse eller død, vil fordelingen av boet avhenge av formuesordningen. Som utgangspunkt vil ektefellene ha felleseie. Dette innebærer at nettoformuen skal deles likt mellom ektefellene, uavhengig av det underliggende reelle eierforholdet, jf. ekteskapsloven § 58.

Gjenlevende ektefelle har rett til å overta ektefellenes felleseie i uskiftet bo.<sup>67</sup> Gjenlevende sin egen halvdel av felleseiet anses ikke som arvet. Dette er ikke et nytt erverv for gjenlevende, og gjenlevende sine skatteposisjoner skal naturlig nok videreføres. Førstavdødes halvdel av felleseiet skal derimot anses som ervervet ved dødsfallet.<sup>68</sup>

Ektefellene kan ved ektepakt bestemme at noen eiendeler skal være unntatt fra delingen, jf. ekteskapsloven § 42. Hvor eiendeler holdes utenfor likedelingen, kalles dette for særeie.

Også ektefellenes særeie kan inngå i uskiftet.<sup>69</sup> Eiendeler og rettigheter som tilhører gjenlevende sitt særeie, anses ikke som ervervet ved dødsfallet. Også her skal gjenlevende videreføre sine egne skatteposisjoner. Hvor avdøde hadde eiendeler i særeie, vil hele eiendelen anses ervervet ved dødsfallet.<sup>70</sup>

For samboere må det klargjøres hva de enkelte samboerne eide, herunder også sameieandel. Bare det som tilhørte avdøde samboer vil anses som arvet ved dødsfallet.<sup>71</sup>

### 3.2.2 Skatteposisjoner

Kontinuitetsprinsippet gjelder for alle skatteposisjoner. Dette fremgår av lovens ordlyd ”og øvrige skatteposisjoner”, og forarbeidene.<sup>72</sup> Bestemmelsen er således uttømmende. Om skat-

---

<sup>65</sup> Innst. 261 L (2013-2014) s. 13

<sup>66</sup> Lov 20.06.14 nr. 33 I

<sup>67</sup> Arveloven § 9

<sup>68</sup> Zimmer (1990) s. 264 og Rt. 1925 s. 1048

<sup>69</sup> Arveloven § 9 annet ledd

<sup>70</sup> Lignings-ABC 2014/15 s. 147 - 148

<sup>71</sup> Lignings-ABC 2014/15 s. 128

teposisjonene er til arvingens fordel eller ulempe, er uten betydning.<sup>73</sup> Det foreligger både en rett og plikt til å overta alle skatteposisjoner. Prinsippet gjelder videre uavhengig av om skatteposisjonene er knyttet til virksomhet eller ikke.<sup>74</sup>

Det kan skilles mellom skatteposisjoner som er knyttet til et formuesobjekt og skatteposisjoner som ikke har slik tilknytning. Dette skillet mellom skatteposisjonene er først praktisk ved utlodning fra dødsbo. Her stilles det tilleggsvilkår for kontinuitet i skatteposisjoner uten tilknytning til formuesobjekt. For dødsbo, enarving og gjenlevende ektefelle og samboer som overtar boet i uskifte gjelder kontinuitetsprinsippet generelt for alle skatteposisjoner. For ordens skyld vil den videre fremstilling likevel følge en slik inndeling.

### *3.2.2.1 Skatteposisjoner knyttet til formuesobjekt*

Med ”skatteposisjoner knyttet til et formuesobjekt” menes skatteposisjoner som har en direkte tilknytning til et formuesobjekt. Eksempler på slike skatteposisjoner er inngangsverdi, eier- og brukstid for bolig og fritidseiendom, eiertid for jord- og skogbrukseiendom og betinget skattefri gevinst etter sktl. § 14-71.<sup>75</sup>

Skatteposisjonen følger formuesobjektet i den grad de er knyttet til hverandre. Dette er en generell regel som gjelder både i og utenfor virksomhet.<sup>76</sup>

Hvor kontinuitetsprinsippet gjelder, vil slike skatteposisjoner videreføres til dødsbo, enarving og gjenlevende ektefelle og samboer i uskifte. Mest praktisk er posisjonen inngangsverdi som vi skal se nærmere på under.<sup>77</sup>

#### *3.2.2.1.1 Inngangsverdi*

Kontinuitetsprinsippet gjelder for ”inngangsverdier”. Med inngangsverdi menes det beløp som skal brukes ved inntektsligningen for et formuesobjekt. Begrepet benyttes ved forskjellige skattemessige begivenheter, som for eksempel gevinst- og tapsberegning ved realisasjon, avskrivninger, aktivering, skjermingsgrunnlag (beregnet personinntekt) med mer.<sup>78</sup>

---

<sup>72</sup> Prop. 1 LS Tillegg 1 (2013-2014) s. 43

<sup>73</sup> Lignings-ABC 2014/15 s. 125

<sup>74</sup> Prop. 1 LS Tillegg 1 (2013-2014) s. 43

<sup>75</sup> Lignings-ABC 2014/15 s. 125

<sup>76</sup> Prop. 1 LS Tillegg 1 (2013-2014) s. 44

<sup>77</sup> Lignings-ABC 2014/15 s. 125

<sup>78</sup> Zimmer (1990) s. 265

Begrepet kan ha forskjellig navn ut i fra hvilken situasjon det benyttes. For eksempel kan det benyttes historisk kostpris, saldoverdi, skattemessig verdi osv. Alt dette er inngangsverdi, men det har skjedd begivenheter som har endret posisjonen.<sup>79</sup>

I utgangspunktet bestemmes inngangsverdien av den historiske kostprisen. Dette vil først og fremst være det vederlag som ble ytet ved ervervet av formuesobjektet. Også kostnader ved ervervet kan tillegges inngangsverdien. Dette forutsetter at kostnadene refererer seg til ervervet av det aktuelle objektet.<sup>80</sup> Ved kjøp av fast eiendom vil for eksempel utgifter til eiendomsmegler, dokumentavgift og tinglysningsgebyr tillegges inngangsverdien.<sup>81</sup>

Også utgifter man har hatt etter ervervet av formuesobjektet kan tillegges inngangsverdien. Det skilles mellom utgifter til vedlikehold av objektet og påkostninger. Vedlikehold refererer seg til inntektsskapning det aktuelle år og kanskje de tidligere år hvor slitasjen har funnet sted. Det gis derfor fradrag det aktuelle år hvor kostnaden til vedlikehold er pådratt. Påkostninger vil ha verdi for inntektsskapning også i senere år. Det er altså en varig verdi, en investering, som kan aktiveres og medfører at inngangsverdien forhøyes.<sup>82</sup>

Som typisk eksempel på hva som anses som påkostning, kan nevnes det å bygge en garasje i tilknytning til en boligeiendom. Videre vil kostander til å isolere en hytte som ikke var det fra før av, anses som påkostning. Som vedlikehold regnes kostnader til blant annet maling av hus og reparasjon av slitasje.

Inngangsverdien kan også nedjusteres. Dette gjelder typisk driftsmidler i næring som skal avskrives.<sup>83</sup> Forbruk og aldring av driftsmidler anses som en oppofrelse som er fradragsberettiget etter sktl. § 6-1. Avskrivning innebærer at driftsmidlets kostpris, tillagt eventuelle påkostninger, kommer til fradrag over flere år – driftsmidlets antatte økonomiske levetid.<sup>84</sup>

Som eksempel kan nevnes at avdøde drev drosjevirksomhet. Han eide en drosje som ble kjøpt for kr 500 000. Dette er et driftsmiddel som skal føres på saldo.<sup>85</sup> Ved bruk vil bilen bli påført slitasje og verdien reduseres. Dette gis det fradrag for ved årlige avskrivninger. Drosjebiler

---

<sup>79</sup> Lignings-ABC 2014/15 s. 695

<sup>80</sup> Zimmer (2014a) s. 290

<sup>81</sup> Lignings-ABC 2014/15 s. 696

<sup>82</sup> Zimmer (2014a) s. 186 - 187

<sup>83</sup> Sktl. §§ 14-41 og 14-48

<sup>84</sup> Zimmer (2014a) s. 341

<sup>85</sup> Sktl. §§ 14-40 og 14-41

avskrives med inntil 20%.<sup>86</sup> Etter ett års eiertid, vil dermed bilens inngangsverdi være redusert til kr 400 000.

Hvor et formuesobjekt skal overtas med kontinuitet, må man finne fram til forgjengerens skattemessige inngangsverdi. Å fremskaffe dokumentasjon på arvelaters inngangsverdi kan være vanskelig. Formuesobjektet kan være ervervet og påkostet av arvelater for flere tiår siden. Hvor arving overtar eiendeler som inngår i næringsvirksomhet, vil inngangsverdien som regel fremgå i regnskap og ligningsdokumenter. Problemer med å dokumentere arvelaters inngangsverdi vil lettere oppstå ved arv av eiendeler utenfor næring. Det er ikke alltid slik at de papirer arvelater etterlater seg, kan dokumentere kostpris eller påkostninger.<sup>87</sup>

Loven regulerer ikke det forhold hvor arvingene ikke kan dokumentere inngangsverdien. Det fremgår av forarbeidene at arvingen i slike tilfeller må sannsynliggjøre markedsverdien på arvelaters ervervstidspunkt. Hvor dette ikke lar seg gjøre, skal inngangsverdien fastsettes ved skjønn.<sup>88</sup>

Å fastsette arvelaters inngangsverdi er først nødvendig hvor arvingen selv skal realisere formuesobjektet. Inngangsverdien skal da inngå i en gevinst- og tapsberegning. Hvor det er flere arvinger, men bare en skal overta formuesobjektet, må arvelaters inngangsverdi fastsettes allerede på skiftet. Dette fordi den overtakende arvingen overtar en latent skatteforpliktelse som skal redusere utløsningsbeløpet (se kapittel 6). Hvor arvingen overtar et formuesobjekt i næring, vil fastsettelse av inngangsverdi bli aktuelt ved neste års ligning. Arvelaters inngangsverdi vil danne grunnlaget for arvingens avskrivninger.<sup>89</sup>

### ***3.2.2.2 Skatteposisjoner som ikke er knyttet til formuesobjekt***

En del skatteposisjoner er uten tilknytning til et formuesobjekt. Dette kan for eksempel være inntekter som på dødsfallstidspunktet er innvunnet, men ikke tidfestet. Hvor dødsfall finner sted 1. januar 2014 eller senere, vil slike inntekter være skattepliktige for dødsbo, enearving og gjenlevende ektefelle og samboer som overtar boet i uskifte. Om inntekten tidfestes etter kontantprinsippet eller realisasjonsprinsippet er uten betydning. Det avgjørende er om inntekten tidfestes etter dødsfallet.

---

<sup>86</sup> Sktl. § 14-43 første ledd bokstav d

<sup>87</sup> Prop. 1 LS Tillegg 1 (2013-2014) s. 43

<sup>88</sup> Prop. 1 LS Tillegg 1 (2013-2014) s. 43

<sup>89</sup> Prop. 1 LS Tillegg 1 (2013-2014) s. 43

Som eksempel kan nevnes avdødes arbeidsinntekt. Slik inntekt tidfestes etter kontantprinsippet, altså når ”beløpet utbetales”.<sup>90</sup> Hvor utbetaling finner sted etter dødsfallet, vil etterfølgeren bli skattepliktig for inntekten. Tilsvarende vil gjelde hvor avdøde selger en utleieleilighet, men avtalt overtakelse av eiendomsretten finner sted etter dødsfallet. Dersom avdøde har pådratt seg et tap som tidfestes etter dødsfallet, får etterfølgeren rett til fradrag for tapet.<sup>91</sup>

Det finnes en lang rekke skatteposisjoner uten tilknytning til formuesobjekt. En gjennomgang av alle vil være lite hensiktsmessig. Kontinuitetsprinsippet gjelder uansett likt for alle skatteposisjonene. I det følgende begrenses gjennomgangen til to aktuelle og relevante posisjoner nevnt innledningsvis i sktl. § 9-7 første ledd.

#### *3.2.2.2.1 Skjermingsgrunnlag*

Kontinuitetsprinsippet gjelder for skjermingsgrunnlag. Dette er aktuelt for eier av enkeltpersonforetak. For disse skal det fastsettes en beregnet personinntekt.<sup>92</sup> Dette er beregningsgrunnlaget for fastsettelse av toppskatt til staten og trygdeavgift.<sup>93</sup>

Utgangspunktet for beregningen er alminnelig inntekt (nettoinntekt). I den alminnelige inntekt gjøres det tillegg og fradrag. Hensikten er å regne seg frem til ”bruttoinntekten av arbeidsinnsats pluss kapitalinntekt ut over en normalavkastning (skjerming).”<sup>94</sup>

Ved denne beregningen skal det blant annet trekkes fra beregnet skjerming i virksomheten, jf. sktl. § 12-11 tredje ledd bokstav c). Skjermingsfradraget er lik skjermingsgrunnlaget multiplisert med skjermingsrenten, jf. sktl. § 12-12 første ledd. Skjermingsgrunnlaget består av virksomhetens verdier og skal i utgangspunktet verdsettes til skattemessig verdi (inngangsverdi).

Skjerming innebærer at kapitalinntekt i virksomhet innenfor en normalavkastning, skal skattlegges med 27 %. Bakgrunnen for dette var at lovgiver ønsket å redusere de skattemessige forskjellene på skattelegging av kapitalinntekt i og utenfor virksomhet. Alt over en normalavkastning skal skattlegges med 27 % i tillegg.<sup>95</sup>

---

<sup>90</sup> Sktl. § 14-3

<sup>91</sup> Lignings-ABC 2014/15 s. 126

<sup>92</sup> Sktl. § 12-2 bokstav g), jf. sktl. §§ 12-10 til 12-13.

<sup>93</sup> Sktl. § 12-1

<sup>94</sup> Zimmer (2014a) s. 383

<sup>95</sup> Zimmer (2014a) s. 305

#### 3.2.2.2 *Negativ beregnet personinntekt*

Videre er det kontinuitet på negativ beregnet personinntekt etter sktl. § 12-13. Dette er en skatteposisjon som kan oppstå for eier av enkeltpersonforetak hvor for eksempel den alminnelige inntekten er negativ. Eller hvor inntekten er positiv, men hvor korreksjonene, herunder skjermingen, er større. Dette kan for eksempel skje hvor aksjeinntekter utgjør en vesentlig del av alminnelig inntekt. Slike kapitalinntekter skal holdes utenfor personinntekten. Negativ beregnet personinntekt er en skatteposisjon som kan fremføres til fradrag i positiv personinntekt et senere år. Men fradraget kan bare gjøres i personinntekt fra samme virksomhet.<sup>96</sup>

#### 3.2.2.3 *Særlig om skatteposisjoner knyttet til virksomhet*

Et dødsfall innebærer ikke i seg selv et opphør av virksomheten. Skatteposisjoner knyttet til virksomheten skal således videreføres til dødsbo, enearving og gjenlevende ektefelle og samboer i uskifte. Dette anses som en fortsettelse av virksomheten.<sup>97</sup>

Også hvor virksomheten ikke drives videre, må kontinuitetsprinsippet gjelde. Det stilles ikke krav om virksomhetskcontinuitet i sktl. § 9-7 første ledd.<sup>98</sup>

Det kan stilles spørsmål ved hva som skjer hvor virksomheten ikke kan fortsette etter avdødes bortgang. Det kan for eksempel tenkes at avdøde var kunstner.<sup>99</sup> Virksomheten vil bestå i en overgangsperiode før den må avvikles. Trolig må skatteposisjonene gå over med kontinuitet for nytt skattesubjekt, og deretter inngå i et sluttoppgjør for virksomheten.

Det kan tenkes at ingen av arvingene ønsker å overta virksomheten. Dødsboet kan da velge om virksomheten skal avvikles, eller om den skal selges. Dersom den selges, vil de vanlige reglene om salg av virksomhet gjelde. Dødsboet kan også velge å selge eiendelene som er tilknyttet virksomheten. Hvor virksomheten består i utleie av leiligheter, kan boet for eksempel selge leilighetene. En eventuell gevinst vil være skattepliktig, og tap fradragsberettiget.<sup>100</sup> Ved beregningen vil kontinuitetsprinsippet gjelde. Det er altså avdødes inngangsverdier som legges til grunn.<sup>101</sup>

Dersom virksomheten avvikles skal enkelte skatteposisjoner gjøres opp ved at de inntektsføres eller føres til fradrag, jf. sktl. § 14-48. Dette skal skje før dødsbo under offentlig skifte

---

<sup>96</sup> Zimmer (2014a) s. 388

<sup>97</sup> Lignings-ABC 2014/15 s. 125

<sup>98</sup> Zimmer (2013) s. 314

<sup>99</sup> Zimmer (2013) s. 319

<sup>100</sup> Sktl. § 5-1 første ledd, jf § 5-30 og sktl. § 6-2 første ledd

<sup>101</sup> Zimmer (2013) s. 318

sluttes. Andre skatteposisjoner enn de som gjøres opp etter sktl. § 14-48 og som heller ikke overtas av arvingene etter sktl. § 9-7 andre ledd fjerde punktum, faller bort.<sup>102</sup>

### 3.2.3 Personinntekt

Beregningsgrunnlag for toppskatt til staten og trygdeavgiften er personinntekt. Personinntekten består først og fremst av arbeidsinntekt. Også pensjoner, føderåd og ytelser fra folketrygden omfattes. Videre skal virksomhetsinntekt som skyldes aktiv innsats omfattes av begrepet.<sup>103</sup>

Personinntekt er et bruttoinntektsbegrep. Dette betyr at det ikke gis fradrag for kostnader. Det er for eksempel brutto lønns- eller pensjonsinntekt som utgjør beregningsgrunnlaget.

Ved dødsfall skal det fastsettes personinntekt for avdøde for inntekter som er innvunnet og tidfestet før dødsfallet. Lønnsinntekt, pensjoner mv. som var opptjent, men ikke tidfestet på dødsfallstidspunktet, inngår ikke i avdødes personinntekt. Begrunnelsen for dette er at avdøde har opphørt som skattesubjekt når inntekten tidfestes. Spørsmålet er da om slik inntekt skal inngå i personinntekten for dødsbo, enearving, og gjenlevende ektefelle og samboer i uskifte.

Det kan bare beregnes personinntekt for fysiske personer. Dette følger av at inntektsgruppene oppramset i § 12-2 er inntekter som bare fysiske personer kan ha. Videre er det for toppskatten uttrykkelig nevnt i Stortingets skattevedtak § 3-1 at den svares av ”personlig skattyter”.<sup>104</sup> Et dødsbo er en juridisk person. Dette medfører at det ikke skal fastsettes personinntekt for dødsboet.

Heller ikke for gjenlevende ektefelle og samboer i uskifte og enearving skal avdødes lønnsinntekt og annen inntekt som er innvunnet, men ikke tidfestet anses som personinntekt.<sup>105</sup> Begrunnelsen for dette er at arv ikke anses som inntekt, jf. sktl. § 5-50.

Dersom avdøde drev virksomhet, skal det fastsettes et personinntektsgrunnlag for avdøde, jf. sktl. § 12-10 flg. I grunnlaget inngår inntekter og kostnader som er innvunnet og tidfestet frem til dødsfallstidspunktet. Inntekter og kostnader som tidfestes etter dette tidspunkt, inngår i beregningen til enearving og gjenlevende ektefelle og samboer i uskifte. Dette forutsetter at de overtar virksomheten. Hvor det er et dødsbo som overtar virksomheten, kan det ikke beregnes personinntekt for inntekter som tidfestes under bobehandlingen. Men skatteposisjoner

---

<sup>102</sup> Lignings-ABC 2014/15 s. 129

<sup>103</sup> Zimmer (2014a) s. 367

<sup>104</sup> Zimmer (2014a) s. 94

<sup>105</sup> Lignings-ABC 2014/15) s 126



knyttet til beregnet personinntekt for avdøde, videreføres av boet. Dette er for eksempel skatteposisjoner som gevinst- og tapskonto, skjermingsgrunnlag og inntekter som er innvunnet, men ikke tidfestet mv. Hvor slike skatteposisjoner ikke er gjort opp under bobehandlingen, skal de videreføres av arving som overtar virksomheten på skiftet jf. sktl. § 9-7 andre ledd.<sup>106</sup>

### **3.3 Erverv ved utlodning**

#### **3.3.1 Skattesubjekt**

Etter sktl. § 9-7 andre ledd gjelder kontinuitetsprinsippet for ”den som erverver et formuesobjekt ved utlodning”. ”Den” viser her til den person som mottar arv.

Som tidligere nevnt, kan arv ha flere grunnlag. For det første kan man motta arv på grunnlag av slektskap med avdøde. Et annet grunnlag er ekteskap eller samboerskap med avdøde. Videre kan man motta arv som følge av at man er tilgodesett i avdødes testamente.<sup>107</sup>

Etter lovens ordlyd gjelder prinsippet ved utlodning ”av dødsbo”. Bestemmelsen gjelder utlodning både ved offentlig og privat skifte. Som utlodning fra dødsbo anses både rent dødsboskifte og sammensatt skifte.<sup>108</sup> Det sistnevnte er en fellesbetegnelse på skifteprosessen hvor avdøde var gift. Ektefellenes felleseie skal først deles mellom gjenlevende ektefelle og dødsboet. Deretter skal avdødes boslodd inngå i dødsboet som deles mellom arvingene, herunder også gjenlevende.<sup>109</sup> Det er først ved utdelingen av dødsboet at arvingene mottar arven.

Utdeling fra uskiftebo er ikke nevnt i lovteksten. Dette kan tolkes dit hen at det ikke gjelder regler om kontinuitet ved utdeling fra uskiftebo. På den annen side ville dette være unaturlig. Det som skjer er på mange måter det samme som ved utdeling fra dødsbo. Selv om det ikke er nevnt, må regelen om kontinuitet antas å gjelde også ved slike utdelinger. Dette er også forutsatt i Lignings ABC at bestemmelsen gjelder ved utdeling fra uskiftebo.<sup>110</sup> Regelen må antas å gjelde for utdeling fra uskifteboet, og skifte av uskifteboet før eller etter gjenlevende sin død.

Arving skal tre inn i de skatteposisjonene ”som gjaldt for dødsboet”. Det kan merkes at det ikke er snakk om å direkte overta avdødes inngangsverdier og skatteposisjoner, men dødsboets eller uskifteboets skatteposisjoner. Dette fordi det er dødsboet eller uskifteboet som er

---

<sup>106</sup> Lignings-ABC 2014/15 s. 126

<sup>107</sup> Arveloven kapittel I, II, IIIA og arveloven andre del

<sup>108</sup> Lignings-ABC 2014/15 s. 128

<sup>109</sup> Lødrup (2010) s. 345

<sup>110</sup> Lignings-ABC (2014 – 2015) s. 128

direkte etterfølger av avdøde. Avgjørende for fastsettelsen av arvingenes inngangsverdier og øvrige skatteposisjoner, vil da være tidspunktet for dødsfallet.

Hvor dødsfallet fant sted 1. januar 2014 eller senere gjelder de nye reglene om kontinuitet også for dødsbo og uskiftebo.<sup>111</sup> Arvingen vil da indirekte overta avdødes skatteposisjoner.

Inntraff dødsfallet i 2013 eller tidligere kunne man tenke seg at kontinuitetsprinsippet kom til anvendelse dersom utdeling fra dødsbo fant sted i 2014 eller senere. Ordlyden i endringsloven er ikke til hinder for dette.<sup>112</sup> Kontinuitetsprinsippet gjelder ”fra og med inntektsåret 2014”.<sup>113</sup> Men det er ikke slik reglene skal forstås. Det fremgår av endringsloven at for dødsfall i 2013 eller tidligere, gjelder prinsippet om diskontinuitet etter de tidligere reglene i sktl. § 9-7.<sup>114</sup> Arvingen skal for slike erverv svare arveavgift, og inngangsverdien kan ikke settes høyere enn arveavgiftsgrunnlaget.

Her er det likevel en forskjell på utdelinger fra dødsbo og uskiftebo. Utdelinger fra uskiftebo og skifte av uskiftebo i 2014 eller senere er ikke lenger arveavgiftspliktig.<sup>115</sup> Sammenhengen i reglene tilsier da at kontinuitetsprinsippet burde gjelde for uskifteboet. Dette er i ettertid presisert av Finansdepartementet og klart kommet til uttrykk i en endringslov.<sup>116</sup> Dette innebærer at hvor et uskiftebo opprettes i 2013, vil et skifte i 2014 eller senere medføre kontinuitet for arv som mottas fra både førstavdøde og gjenlevende.<sup>117</sup> Dette betyr at hvor gjenlevende har sittet i uskiftebo siden for eksempel 1990-tallet, og fortsatt lever, vil kontinuitetsprinsippet gjelde for fremtidig arv fra begge ektefellene.

### 3.3.2 Skatteposisjoner

Også ved utlodning av dødsbo er hovedregelen at kontinuitetsprinsippet gjelder for alle skatteposisjoner. Dette omfatter både begunstigende og forpliktende skatteposisjoner.<sup>118</sup> Denne regelen er klar hva gjelder skatteposisjoner knyttet til formuesobjekt, jf. sktl. § 9-7 første ledd første punkt. Erverver ”trer inn i” de skatteposisjoner som gjaldt for dødsboet. For skatteposisjoner som ikke er knyttet til formuesobjekt gjelder det i noen tilfeller tilleggsvilkår om virksomhetsovertagelse og gjeldsovertakelse.

---

<sup>111</sup> Lov 13.12.2013 nr. 117 VIII sjetten ledd første punktum

<sup>112</sup> Zimmer (2013) s. 310

<sup>113</sup> Lov 13.12.2013 nr. 117 VIII sjetten ledd første punktum

<sup>114</sup> Lov 13.12.2013 nr. 117 VIII sjetten ledd andre punktum

<sup>115</sup> Lov 13.12.2013 nr. 110 I andre ledd bokstav b

<sup>116</sup> Prop. 1 LS (2014-2015) s. 227 og lov 19.12.2014 nr. 88 VIII tredje ledd tredje punktum

<sup>117</sup> Lignings-ABC 2014/15 s. 124.

<sup>118</sup> Lignings-ABC 2014/15 s. 130

### **3.3.2.1 Skatteposisjoner knyttet til formuesobjekt**

Ved utlodning gjelder kontinuitetsprinsippet generelt for skatteposisjoner knyttet til formuesobjekt. Den som erverver et formuesobjekt ved utlodning skal overta skatteposisjoner knyttet til denne.

En arving kan utloddet et formuesobjekt tilknyttet virksomhet med kontinuitet, uavhengig av om han overtar virksomheten. Dette reiser særlige spørsmål hvor arvingen tar formuesobjektet i bruk privat.

For det første kan det spørres om utdelingen skal anses som et uttak som omfattes av sktl. § 5-2. Zimmer mener at selve utlodningen i seg selv neppe kan anses som et uttak. Men han bemerker at kontinuitetsprinsippet trolig innebærer at arvingen trer inn i avdødes bruk av eiendelen. Avdødes bruk av eiendelen i virksomhet, er en skatteposisjon som videreføres etter sktl. § 9-7 andre ledd første punktum. Dette leder til at arvingen trer inn i skatteposisjonen og vil anses som å bruke eiendelen i virksomheten. Dersom han tar eiendelen i bruk privat, kan dette lede til uttaksbeskatning.<sup>119</sup>

Uttaksreglene gjelder ikke for virksomhetseiendeler med inngangsverdi som ikke ”helt eller delvis er kommet til fradrag”, jf. sktl. § 5-2 første ledd andre punktum. For slike eiendeler vil i utgangspunktet kontinuitetsprinsippet gjelde, jf. sktl. § 9-7 andre ledd første punktum. Det kan i slike tilfeller tenkes at arvingen selv oppfyller vilkår for å realisere eiendelen skattefritt. For eksempel hvor arvingen ved utlodningen overtar en utleieleilighet. Dersom arvingen selv oppfyller vilkårene for eier- og brukstid vil en eventuell gevinst være skattefri. Også realisasjon av innbo er skattefritt, men her stilles det ingen krav til bruks- eller eiertid, jf. sktl. § 9-3 første ledd bokstav a. Dette reiser spørsmålet om slike gjenstander automatisk anses som innbo hvor arvingen tar de i bruk i sitt hjem. Zimmer uttaler om dette at ”kontinuitetsprinsippet kan imidlertid tenkes å lede til at karakteristikken virksomhetseiendel «kleber ved» gjenstanden også etter at den er overtatt av en arving på skifte, og at det må kreves en viss tids «motbruk» som innbo for å vaske av denne karakteristikken.”<sup>120</sup> Problemstillingen er tvilsom og må anses som uavklart.

### **3.3.2.2 Skatteposisjoner som ikke er knyttet til formuesobjekt**

For skatteposisjoner som ikke er knyttet til formuesobjekt, må man skille mellom skatteposisjoner som er knyttet til virksomhet og posisjoner som ikke er knyttet til virksomhet.

---

<sup>119</sup> Zimmer (2013) s. 315

<sup>120</sup> Zimmer (2013) s. 315 - 316

Som eksempel på en skatteposisjon som verken er knyttet til formuesobjekt eller virksomhet, kan nevnes lønnsinntekt som er innvunnet, men først tidfestes etter at dødsboet er sluttet.<sup>121</sup> Også underskudd utenfor virksomhet kan nevnes. For eksempel hvor avdøde har et fradragsberettiget tap på aksjer som tidfestes etter at dødsboet er sluttet.

Hvor skatteposisjonene ikke er knyttet til virksomhet, fremgår det av sktl. § 9-7 andre ledd fjerde punkt at skatteposisjonene skal "overtas av loddeierne i samme utstrekning som de er loddeiere i boet når de overtar ansvaret for avdødes gjeld". Dette innebærer at det skal foretas en forholdsmessig fordeling av slike skatteposisjoner. Er det tre loddeiere og de overtar like andeler av boet, skal hver av loddeierne ha 1/3 av skatteposisjonene som ikke er knyttet til formuesobjekter.

Fordelingen av skatteposisjonene er betinget av at loddeierne "overtar ansvaret for avdødes gjeld". Ved privat skifte er det tilstrekkelig at en av arvingene overtar gjelden, jf. skifteloven § 78. Hvor det således er to arvinger, men kun en som overtar gjelden, vil denne ene overta skatteposisjoner som ikke er knyttet til formuesobjekt.

Det kan i denne forbindelse stilles spørsmål ved hva som skjer med den resterende halvdel av skatteposisjonene. Faller de bort? Og tilsvarende dersom det er tre loddeiere i boet med like andeler, men bare to overtar avdødes gjeld. Etter lovens ordlyd "i samme utstrekning som de er loddeiere i boet" kan det tenkes at de to skal motta 1/3 hver, mens den siste 1/3 vil falle bort. En slik løsning vil være urimelig. De to med hele gjeldsansvaret bør overta skatteposisjonene forholdsmessig i forhold til gjeldsovertakelsen. Påtar de seg halvparten av gjelden hver, skal de overta halvparten hver av skatteposisjonene.<sup>122</sup>

Den forholdsmessige fordelingen gjelder for "hver skatteposisjon", jf. § 9-7 andre ledd fjerde punktum. Er det tre loddeiere med like andeler i boet skal hver enkelt skatteposisjon fordeles forholdsmessig. Det er altså ikke slik at en av arvingene overtar negativ saldo, en annen negativt beregnet personinntekt og den tredje tom positiv saldo. Dette gjelder selv om posisjonens verdi er den samme. De overtar 1/3 av hver enkelt skatteposisjon.

Bakgrunnen for ordningen var at departementet ikke ville gi arvingene mulighet til fritt å fordele skatteposisjonene seg i mellom. Dette kunne åpne for skatteplanlegging med sikte på å

---

<sup>121</sup> Lignings-ABC 2014/15 s. 130

<sup>122</sup> Lignings-ABC 2014/15 s. 130 og Zimmer (2013) s. 320

minimere skatten.<sup>123</sup> De arvingene som allerede har et eget underskudd, kunne overtatt de skatteposisjoner som kan redusere underskuddet. De med overskudd, kunne tatt i mot skatteposisjoner som reduserer overskuddet.

Overtar ikke arvingene avdødes gjeld, skal det skiftes offentlig. Noen av skatteposisjonene skal gjøres opp før dødsboet sluttet, jf. sktl. § 14-48 første ledd. Skatteposisjoner som verken gjøres opp eller overtas av arvingene, faller bort.<sup>124</sup>

#### 3.3.2.2.1 Særlig om næring

Skatteposisjoner knyttet til virksomheten skal overtas av den som overtar virksomheten, jf. sktl. § 9-2 andre ledd andre punktum. Typiske skatteposisjoner vil her være virksomhetsinntekt eller – tap som er innvunnet, men ikke tidfestet på tidspunktet for utlodningen.<sup>125</sup>

Kravet om virksomhetsovertagelse gjelder bare for skatteposisjoner som ikke er knyttet til formuesobjekt. Dette fremgår av lovens system. Bestemmelsens første ledd gjelder skatteposisjoner knyttet til formuesobjekt. Videre er alle skatteposisjoner nevnt i bestemmelsens andre ledd uten tilknytning til formuesobjekt.

På den annen side antyder ordlyden i fjerde ledd at kravet om virksomhetsovertagelse også kan gjelde for skatteposisjoner knyttet til formuesobjekt, jf. ”hvor slike skatteposisjoner som nevnt i annet punktum ikke er knyttet til formuesobjekt”. Men dette siste kan ikke være avgjørende. Det vil være en lite tiltalende løsning om en arving som ikke overtar virksomheten, men likevel overtar et formuesobjekt i virksomheten ikke får overta skatteposisjonen med kontinuitet.<sup>126</sup> Også lignings-ABC gjør her et skille mellom skatteposisjoner med og uten tilknytning til formuesobjekter i virksomhet.<sup>127</sup>

Hvor virksomheten overtas, foreligger det både en rett og plikt til å overta skatteposisjoner knyttet til virksomheten. Dette følger av bestemmelsens ordlyd ”skal overtas”. Overtageren har ingen valgtrett i forhold til hvilke skatteposisjoner han ønsker å videreføre. Han må ta over alle – både de gunstige og ugunstige.<sup>128</sup>

---

<sup>123</sup> Prop. 1 LS Tillegg 1 (2013-2014) s. 45

<sup>124</sup> Lignings-ABC 2014/15 s. 130

<sup>125</sup> Lignings-ABC 2014/15 s. 129

<sup>126</sup> Zimmer (2013) s. 316

<sup>127</sup> Lignings-ABC 2014/15 s. 129

<sup>128</sup> Lignings-ABC 2014/15 s. 129

Det er ingen begrensinger i hvem som kan overta virksomheten med kontinuitet i skatteposisjonene. Loven bruker uttrykket ”den”. Dette kan således være både slektsarvinger, gjenlevende ektefelle eller samboer, eller testamentsarving. Hvor en annen enn ”den” som overtar virksomheten overtar en skatteposisjon, må de gamle reglene om diskontinuitet gjelde.<sup>129</sup>

Det kan stilles spørsmål ved hva som ligger i kravet om virksomhetsovertagelse. Er det i den forbindelse tilstrekkelig at arvingen overtar virksomheten på skifte for så umiddelbart å avvike den? Eller kreves det fortsatt drift?

Loven sier ingenting om dette. Det samme gjelder forarbeidene. I følge Lignings-ABC skal skatteposisjonene videreføres (kontinuitet) selv om arvingen nedlegger virksomheten kort tid etter overtakelsen.<sup>130</sup> Dette kan tyde på at det ikke stilles krav til videre drift av virksomheten. Det er tilstrekkelig at man overtar den på skiftet. Arvingene vil på skiftet måtte foreta en vurdering av hva som er mest gunstig for dem.

I tilfeller hvor virksomheten må anses opphørt under bobehandlingen og dermed ikke drives videre etter at bobehandlingen er avsluttet, skal skatteposisjonen ikke nødvendigvis videreføres. Spørsmålet om videreføring må da avgjøres etter sktl. § 9-7 andre ledd fjerde punktum som gjelder skatteposisjoner uten tilknytning til formuesgode eller virksomhet.<sup>131</sup> Når virksomheten er opphørt, vil dens tidligere tilknyttede skatteposisjoner i utgangspunktet fortsette å bestå. Disse må fordeles forholdsmessig mellom de av arvingene som har overtatt gjeldsansvaret.

Enkelte skatteposisjoner kan ikke føres videre ved opphør av virksomheten. Negativ saldo i gruppe a, c, d og j, samt gevinstsaldo på gevinst og tapskonto skal inntektsføres.<sup>132</sup> Tapssaldo på gevinst og tapskonto og positiv saldo i gruppe a, c, d og j skal føres til fradrag. Disse skatteposisjonene skal altså gjøres opp ved opphøret av virksomheten. Dette skal skje før dødsbo under offentlig skifte slutes.

Andre skatteposisjoner enn de som er nevnt i sktl. § 14-48 og som heller ikke overtas av arvingene etter sktl. § 9-7 andre ledd fjerde punktum, faller bort.<sup>133</sup>

---

<sup>129</sup> Zimmer (2013) s. 317

<sup>130</sup> Lignings-ABC 2014/15 s. 129

<sup>131</sup> Lignings-ABC 2014/15 s. 129

<sup>132</sup> Sktl. § 14-48 første ledd

<sup>133</sup> Lignings-ABC 2014/15 s. 129

Avdøde kan ha drevet flere virksomheter. I slike tilfeller kan det stilles spørsmål ved om det kreves at arvingen overtar alle virksomhetene. Etter ordlyden har arvingen en rett og plikt til å overta skatteposisjoner knyttet til ”denne” virksomheten. Skatteposisjoner knyttet til virksomhet følger den enkelte virksomhet.

Hvor det er flere arvinger, og de overtar en del av virksomheten hver blir det et spørsmål om hvordan skatteposisjonene skal fordeles. Et utgangspunkt kan være at de skal fordeles etter den ideelle andel av virksomheten som den enkelte arving overtar. Kan det påvises at en skatteposisjon er knyttet til en bestemt del av virksomheten, må denne overtas av den som overtar denne delen av virksomheten.<sup>134</sup> Det kan i slike tilfeller bli viktig å kartlegge hvilke skatteposisjoner som tilhører hvilke deler av virksomheten.

Hvor to eller flere arvinger overtar et enkeltpersonforetak i fellesskap vil det etableres et ansvarlig selskap.<sup>135</sup> Etter de tidligere regler ble dette ansett som realisasjon. Dette innebar diskontinuitet i skatteposisjoner og selskapet fikk fastsatt nye inngangsverdier og skatteposisjoner. Spørsmålet om hvordan dette skal behandles etter de nye reglene er ikke kommentert verken i forarbeidene eller Lignings-ABC. Zimmer mener det neppe kan være tvilsomt at de nye reglene om kontinuitet skal gå foran.<sup>136</sup> Dette innebærer for det første kontinuitet på eiernivå. Altså at arvingene viderefører avdødes skatteposisjoner. Videre må dette innebære kontinuitet på selskapsnivå. Altså at enkeltpersonforetakets skatteposisjoner videreføres.

Det kan tenkes at ingen av arvingene overtar virksomheten. I slike tilfeller vil virksomheten bli værende i dødsboet, og enten bli avviklet eller solgt før boet slutes.

#### **3.3.2.2 Skattemessig underskudd**

I utgangspunktet gjelder kontinuitetsprinsippet uavhengig av om arvingen overtar avdødes gjeld eller ikke. Dette fordi departementet anså det som uheldig å knytte skattemessige konsekvenser til et slikt valg.<sup>137</sup> For skattemessig underskudd gjelder det likevel et tilleggsvilkår om gjeldsovertakelse, jf. sktl. § 9-7 andre ledd tredje punktum.

Inntektsskatten er tradisjonelt basert på skattlegging av nettoinntekt.<sup>138</sup> Dette innebærer at det i skattepliktig bruttoinntekt skal gjøres fradrag for alle kostnader man har hatt ved ervervet av

---

<sup>134</sup> Lignings-ABC 2014/15 s. 129

<sup>135</sup> Selskapsloven § 1-1 første ledd og § 1-2 første ledd bokstav b.

<sup>136</sup> Zimmer (2013) s. 318

<sup>137</sup> Prop. 1 LS Tillegg 1 (2013-2014) s. 44

<sup>138</sup> Zimmer (2014a) s. 91

inntekten.<sup>139</sup> Begrunnelsen for dette er skatteevneprinsippet. Man skal ikke betale mer skatt enn man har evne til å betale. Et skattemessig underskudd oppstår hvor skattyter har fradragsposter som overstiger inntektspostene.

Et eksempel på et tilfelle hvor det kan oppstå et underskudd, kan være hvor skattyter driver virksomhet med utleie av leiligheter. Kostnader til vedlikehold av utleieleilighet vil være fradragberettiget.<sup>140</sup> I år hvor skattyter har drevet vedlikehold av utleieobjektet, kan kostnadene ha blitt større enn leieinntektene. Det oppstår da et underskudd som kan føres til fradrag i senere år.

Et underskudd kan utnyttes på flere måter. Underskuddet kan benyttes i det inntektsår det har oppstått, ved at underskudd i en inntektskilde kan komme til fradrag i en annen inntektskilde med overskudd.<sup>141</sup> Utnyttelsen av underskuddet er begrenset til det totale overskuddet i inntektsåret. Hvor de totale kostnadene er større enn totalinntekten, står man igjen med et ubenyttet underskudd. Skattyter er i slike tilfeller gitt en rett til fremføring av underskuddet.<sup>142</sup>, jf. sktl. § 14-6 første ledd. Dette innebærer at et underskudd fra tidligere år kan benyttes som fradrag i inntekter et senere år. Begrunnelsen for dette er at det er lite rimelig å skattlegge overskudd fullt ut i overskuddsårene uten hensyn til resultatet i underskuddsår.<sup>143</sup> Hvor virksomheten opphører skal det skje en tilbakeføring av underskudd som er fremført.<sup>144</sup>

Et underskudd er en gunstig skatteposisjon. Den reduserer nettoinntekten og således hvor mye skatt man skal betale. Et slikt underskudd er innvunnet, men ikke-tidfestet. Innføringen av kontinuitet for denne skatteposisjonen er dermed en fordel for arvingen. For å overta denne skatteposisjonen stilles det altså et tilleggsvilkår om gjeldsovertakelse.

Begrunnelsen for vilkåret har sammenheng med sktl. § 14-6 som gir skattyter rett til fremføring av underskudd. Denne retten faller bort hvor skattyter ikke lenger hefter for gjelden. Dette innebærer at retten til fremføring av underskudd faller bort hvor kreditor ettergir gjelden. Bakgrunnen for denne begrensingen i fremføringsretten er at det ikke anses som rimelig at debitor skal gis fradrag for et tap kreditorene har båret ved å ettergi gjelden.<sup>145</sup> Som en konsekvens av dette mente departementet at retten til å fremføre underskuddet burde gjøres betinget

---

<sup>139</sup> Sktl. § 6-1

<sup>140</sup> Sktl. § 6-1 første ledd

<sup>141</sup> Sktl. § 6-3

<sup>142</sup> Sktl. § 14-6 første ledd

<sup>143</sup> Zimmer (2014a) s. 361

<sup>144</sup> Sktl. § 14-7 første ledd.

<sup>145</sup> Zimmer (2014a) s. 362



av at arvingen overtar avdødes gjeld knyttet til virksomheten.<sup>146</sup> Bestemmelsen krever bare at arvingen overtar avdødes gjeld ”i virksomheten”.<sup>147</sup> Om arvingen tar over annen privat gjeld har dermed ingen betydning for kontinuitet i denne skatteposisjonen.

Kravet til gjeldsovertakelse gjelder for ”arvinger”.<sup>148</sup> Det er på det rene at slektsarvinger omfattes av begrepet ”arving”. Dette er en naturlig forståelse av begrepet. Det er som regel barna som arver foreldrene. Spørsmålet er om også gjenlevende ektefelle skal omfattes av begrepet.<sup>149</sup>

Problemstillingen er først aktuell hvor gjenlevende ektefelle ikke overtar boet i uskifte. Dette fordi gjenlevende ektefelle i uskifte blir personlig ansvarlig for avdødes gjeld, jf. arveloven § 20.

Zimmer mener kravet til gjeldsovertakelse ikke gjelder for gjenlevende ektefelle som overtar virksomheten på skiftet. Han finner grunnlag for dette i lovens ordlyd og trekker sammenhenger til skiftelovens terminologi. Videre brukes begrepet ”loddeier” i sktl. § 9-7 andre ledd tredje punktum. Han viser også til at en ektefelle som hovedregel ikke hefter for den annen ektefelles gjeld.<sup>150</sup>

Forarbeidene til sktl. § 9-7 andre ledd sier ingenting om forståelsen av begrepet arving. Videre benyttes ikke uttrykket ”loddeier” andre steder enn i lovteksten. Det fremstår ikke som om Finansdepartementet har ment å skape forvirring ved ordbruken.

Begrepet ”arving” er også benyttet i sktl. §§ 10-33 og 10-46 som gjelder arv og gave av aksjer og andeler. Heller ikke her er begrepet definert, og forarbeidene sier ingenting om innholdet

Etter aal. § 2 første ledd bokstav a anses ikke gjenlevende ektefelle som arving. Bestemmelsen angir at nærmeste ”arving” er arveavgiftspliktig for gaveervert, men ektefelle er unntatt.<sup>151</sup>

---

<sup>146</sup> Prop. 1 LS Tillegg 1 (2013-2014) s. 44

<sup>147</sup> Sktl. § 9-7 tredje ledd.

<sup>148</sup> Sktl. § 9-7 andre ledd tredje punkt

<sup>149</sup> Arveloven kapittel II

<sup>150</sup> Zimmer (2013) s. 318-319

<sup>151</sup> Aal. § 4 fjerde ledd

I sktl. § 9-7 fjerde og sjette ledd benyttes et annet, men lignende begrep ”arveberettiget”. Loven viser i denne forbindelse til arvelovens kapittel I og II – arv på grunnlag av slektskap og ekteskap. Ordlyden taler for at begrepet omfatter ektefelle.

Begrepet ”arving” er godt innarbeidet både i arve- og skifteretten. I arveretten anses alle som mottar arv fra arvelater som en arving, uavhengig av om grunnlaget er slektskap, ekteskap eller testamente.<sup>152</sup> Videre er begrepet ”loddeier” en felles betegnelse på både ektefelle og arving i skiftelovens terminologi.<sup>153</sup> Gjenlevende ektefelle faller inn under begge betegnelsene fordi denne har krav på både sin andel av felleseiet (boslodd) og arv (arvelodd). Når ord og uttrykk fra privatreten som utgangspunkt skal gis samme innhold i skatteretten, taler dette for at ektefelle omfattes av begrepet.

Etter dette må løsningen trolig være at begrepet ”arving” omfatter gjenlevende ektefelle.

Hvor flere arvinger overtar avdødes virksomhet med tilknyttet gjeld kan det oppstå spørsmål om fordelingen av underskuddet. Skal det fordeles forholdsmessig etter hvor stor gjeld den enkelte arving påtar seg, eller skal den fordeles ut i fra den ideelle andel av virksomheten som overtas?

Utgangspunktet må være at skatteposisjonen underskudd fordeles etter den ideelle andel av virksomheten som overtas. Dersom underskuddet kan knyttes til en bestemt del av virksomheten, skal den som overtar denne delen også overta underskuddet.<sup>154</sup> Men dette må forutsette at arvingen har tatt over hele gjelden for denne delen av virksomheten. Vilklårene om virksomhets- og gjeldsovertakelse er kumulative. Hvor virksomheten kan deles opp i bestemte deler, må gjeldsovertakelsen trolig knytte seg til gjeld i den bestemte delen. Dette støttes også av ordlyden, som viser til virksomhet i entall jf. ”virksomheten”.

Som eksempel kan nevnes et tilfelle hvor avdøde drev både utleievirksomhet av leiligheter og salg av håndverkertjenester. To arvinger overtar hver sin virksomhet. Det er rimelig at de må overta hele den del av gjelden som knytter seg til den virksomheten de tar over.

Det kan også tenkes at flere arvinger overtar virksomheten, men bare en overtar ansvaret for gjelden. Det kan stilles spørsmål ved om arvingen som overtar gjeldsansvaret i slike tilfeller kan overta hele underskuddet til fremføring. Eventuelt vil fremføringen av underskuddet be-

---

<sup>152</sup> Lødrup (2010) s. 28

<sup>153</sup> Skifteloven § 124 første ledd

<sup>154</sup> Lignings-ABC 2014/15 s. 130

grense seg tilsvarende hans andel i virksomheten. Kravet om gjeldsovertakelse gjelder ”hele gjelden”. Det virker da riktigst at arvingen kan fremføre hele underskuddet.<sup>155</sup>

Hvor den som overtar avdødes virksomhet ikke overtar avdødes gjeld knyttet til denne, er vilkårene for kontinuitet ikke er oppfylt. Konsekvensen av dette fremgår verken av loven eller forarbeidene. Løsningen må trolig bli at den alminnelige regelen om diskontinuitet gjelder. Dette vil medføre at skatteposisjonen faller bort, og gjelden gjøres opp under skiftet av dødsboet.<sup>156</sup>

Et annet scenario som kan tenkes er at en arving overtar virksomheten og en annen overtar gjelden. Spørsmålet er om den som overtar gjelden kan overta skattemessig underskudd med kontinuitet. Etter sktl. § 9-7 andre ledd andre punktum skal skattemessig underskudd overtas av ”den” som overtar avdødes virksomhet. Underskudd går likevel bare over på den ”arving” som har overtatt ansvaret for avdødes gjeld i virksomheten, jf. sktl. § 9-7 andre ledd tredje punktum. Altså er det kumulative vilkår. Det er etter lovens ordlyd ikke tilstrekkelig å bare ta over gjelden. Spørsmålet er ikke behandlet i lovforarbeidene. Løsningen må trolig være at kontinuitetsprinsippet ikke gjelder, med den konsekvens at skatteposisjonen faller bort.

### 3.3.3 Personinntekt

Dersom avdøde drev virksomhet, skal avdødes skatteposisjoner knyttet til beregnet personinntekt overtas av dødsboet. Hvor disse skatteposisjonene ikke er gjort opp under bobehandlingen, skal de videreføres av arving som overtar virksomheten på skiftet. Det skal beregnes personinntekt for arvingen etter sktl. § 12-10 flg. Tidspunktet for beregningen er fra og med overtakelsen av virksomheten.<sup>157</sup> Dette betyr for eksempel at inntekter som var innvunnet før dødsfallet, men som tidfestes etter arvingens overtakelse, skal inngå i dennes beregnede personinntekt.

---

<sup>155</sup> Zimmer (2013) s. 318

<sup>156</sup> Skifteloven § 99

<sup>157</sup> Lignings-ABC 2014/15 s. 130

## 4 Hovedregel ved gave – kontinuitet

### 4.1 Innledning

Som hovedregel gjelder kontinuitetsprinsippet også ved erverv av formuesobjekt ved gave, jf. sktl. § 9-7 tredje ledd. Med gave menes en vederlagsfri overføring. Det gjelder en plikt og rett til kontinuitet. Prinsippet skal videre gjelde både i og utenfor virksomhet.<sup>158</sup>

Prinsippet gjelder for gaver som er ytet i 2014 eller senere. Det er tidspunktet for rådighetsovergangen som vil være avgjørende for om reglene i sktl. § 9-7 skal anvendes.

Prinsippet gjelder i utgangspunktet også for erverv ved gavesalg.<sup>159</sup>

Ved gave er giveren fortsatt i live. Gaveoverføring anses imidlertid ikke som realisasjon, jf. sktl. § 9-2 tredje ledd bokstav a. Overføringen vil dermed ikke medføre inntektsbeskatning for giveren.

Kontinuitetsreglene skal virke nøytralt. Dette innebærer at realisasjon før eller etter gaveoverføring behandles på samme måte.<sup>160</sup> I praksis er det uten betydning om det er giver som selger eller gavemottakeren. Begge deler vil behandles likt. Det skal i utgangspunktet ikke være noen fordeler ved for eksempel først å gi et formuesobjekt i gave, for så at gavemottakeren selger det videre. Poenget med dette er å redusere behovet og muligheten for skatteplanlegging ved generasjonsskifte.<sup>161</sup>

Innholdet i kontinuitetsprinsippet er det samme både ved arv og gave, men det gjelder noen særregler ved gavesalg. Her gis det i noen tilfeller en valgt rett mellom kontinuitet eller diskontinuitet. Videre har gaver en grense mot uttaksreglene i sktl. § 5-2.

### 4.2 Skattesubjekt

Kontinuitetsprinsippet gjelder for ”gavemottaker”.<sup>162</sup> Med dette må forstås enhver som mottar en gave. Loven oppstiller i utgangspunktet ingen grenser for hvem som kan være mottaker av en gave. Det er dermed som regel uten betydning hva slags forhold det er mellom giver og gavemottaker.<sup>163</sup> Det kan være slektskap eller ekteskap, eller mottaker kan være en helt uten-

---

<sup>158</sup> Prop. 1 LS Tillegg 1 (2013-2014) s. 43

<sup>159</sup> Lignings-ABC 2014/15 s. 132

<sup>160</sup> Prop. 1 LS Tillegg 1 (2013-2014) s. 42-43

<sup>161</sup> Prop. 1 LS Tillegg 1 (2013-2014) s. 43

<sup>162</sup> Sktl. § 9-7 tredje ledd

<sup>163</sup> Lignings-ABC 2014/15 s. 130

forstående. Også gave fra gjenlevende ektefelle i uskifte faller inn under reglene. Er det derimot snakk om en utdeling som ledd i utlodning fra uskifteboet, kommer reglene i sktl. § 9-7 andre ledd til anvendelse.<sup>164</sup>

I noen tilfeller stilles det krav om at mottakeren skal være ”arveberettiget”. Dette gjelder ved gavesalg av formuesobjekt i næring.<sup>165</sup> Ved slike overføringer er giveren gitt en valgt mellom diskontinuitet og kontinuitet. At mottakeren er arveberettiget er et vilkår for giverens valgt. Videre danner begrepet ”arveberettiget” en grense for hvem uttaksreglene skal gjelde for ved gavesalg og arveforskudd.

### 4.3 Skatteposisjoner

Også for gaver skiller loven mellom skatteposisjoner knyttet til formuesobjekt og skatteposisjoner som ikke har slik tilknytning. Kontinuitetsprinsippet gjelder generelt for skatteposisjoner knyttet til formuesobjekt. For skatteposisjoner tilknyttet virksomhet stilles det krav om virksomhetsovertagelse, og for skattemessig underskudd gjelder tilleggsvilkåret om gjeldsovertagelse.<sup>166</sup>

Skatteposisjoner som verken er knyttet til formuesobjekt eller virksomhet, kan ikke overføres til gavemottaker, jf. sktl. § 9-7 tredje ledd.

#### 4.3.1 Skatteposisjoner knyttet til formuesobjekt

For skatteposisjoner knyttet til formuesobjekt gjelder som hovedregel kontinuitetsprinsippet, jf. sktl. § 9-7 tredje ledd første punktum. For gaveoverføring utenfor virksomhet er reglene klare. Den som mottar en eiendel i gave, overtar også skatteposisjonene knyttet til denne.

Utgangspunktet er likt hvor formuesgjenstanden er tilknyttet virksomhet. Her gjelder i tillegg at giver kan få fradrag for ”endelig konstatert tap”, jf. sktl. § 6-2 andre ledd. Realisasjon er ingen forutsetning for slikt fradrag. Også tap som følge av gaveoverføring kan gi rett til fradrag.<sup>167</sup> Et slikt tap kan oppstå hvor omsetningsverdien på tidspunktet for gaveoverføringen er lavere enn giverens inngangsverdi. En forutsetning for giverens fradagsrett er at formuesobjektet ikke ville vært unntatt fra gevinstbeskatning dersom den hadde vært realisert.<sup>168</sup> Hvor

---

<sup>164</sup> Lignings-ABC 2014/15 s. 131

<sup>165</sup> Sktl. § 9-7 sjette ledd

<sup>166</sup> Prop. 1 LS Tillegg 1 (2013-2014) s. 44

<sup>167</sup> Lignings-ABC 2014/15 s. 131

<sup>168</sup> Lignings-ABC 2014/15 s. 1231

giveren får fradrag for tap ved gaveoverføring, vil dette få betydning for gavemottakerens inngangsverdi.<sup>169</sup>

Ved erverv av formuesobjekt, kan gavemottakeren pådra seg en rekke omkostninger i forbindelse med ervervet. For eksempel hvor han mottar en fast eiendom, tilkommer det dokumentavgift og tinglysningsgebyr. Kostnader gavemottaker pådrar seg for å erververe eiendelen tillegges inngangsverdien. Dette fordi dette er kostnader som er pådratt i forbindelse med ervervet, og dermed fradragsberettiget. Fradraget gis ved en forhøyet inngangsverdi. Kostnader som ikke knytter seg til bestemte formuesobjekter, fordeles forholdsmessig<sup>170</sup>

#### **4.3.1.1 Unntak fra reglene om uttaksbeskatning**

Som utgangspunkt omfattes gaveoverføring av uttaksreglene i sktl. § 5-2. Uttak innebærer at eieren av virksomheten tar ut en gjenstand til privat bruk eller gir den bort. I utgangspunktet utløser dette en skatteplikt som om gjenstanden var realisert. Giverens utgangsverdi settes til gjenstandens omsetningsverdi. Gavemottakerens inngangsverdi blir den samme som giverens utgangsverdi. Ved uttak gjelder altså prinsippet om diskontinuitet.

Begrunnelsen for regelen om uttaksbeskatning er at uttaket representerer et forbruk for erverver. Forbruk skal finansieres med skattlagte midler.<sup>171</sup> Hvor man mottar gjenstander fra en virksomhet, uten å betale for det, har man ervervet en eiendel som egentlig koster penger. Andre personer måtte brukt sin beskattede inntekt for å erverve tilsvarende eiendel og har således indirekte betalt mer for den. Det er denne forskjellen som utjevnes ved uttaksbeskatning. Hensynet til sammenhengen i skattesystemet tilsier at uttak fra næring til gaveoverføring behandles likt med uttak til annen bruk.<sup>172</sup> En utenforstående gavemottaker vil få samme fordel som eieren av næringsvirksomheten ved uttak.

De nye reglene om kontinuitet ved gave er et unntak fra uttaksreglene, jf. sktl. § 9-7 fjerde ledd. Reglene gjelder for gave, gavesalg og arveforskudd. Hvor giver ikke uttaksbeskattes, skal gavemottaker overta giverens skattemessige verdi på gavegjenstanden.<sup>173</sup> To vilkår må være oppfylt for at unntaket om kontinuitet skal gjelde.

For det første må gavemottakeren ”overta hele eller deler av virksomhetene”, jf sktl. § 9-7 fjerde ledd første punktum. Det som begrunner kontinuitet ved virksomhetsovertagelse er

---

<sup>169</sup> Lignings-ABC 2014/15 s. 131

<sup>170</sup> Lignings-ABC 2014/15 s. 131

<sup>171</sup> Zimmer (2014a) s. 271

<sup>172</sup> Prop. 1 LS Tillegg 1 (2013-2014) s. 46

<sup>173</sup> Lignings-ABC 2014/15 s. 132

antagelig at gjenstanden fortsatt er i virksomheten. Den er ikke tatt ut til privat forbruk, men er fortsatt en del av virksomheten. Skattyteren har da ikke fått denne fordelene ved å forbruke varer eller formuesgoder med ikke-skattlagte penger.

Det kreves ikke at gavemottakeren overtar hele virksomheten. Det følger av ordlyden at også overtakelse av en ideell andel omfattes. Hvor bare en ideell andel overtas, oppstår det et deltakerlignet selskap.<sup>174</sup> Omdanning av virksomheten, fra enkeltpersonforetak til deltakerlignet selskap, anses som realisasjon. Det finnes likevel regler om skattefri omdanning i sktl. § 11-20 første ledd andre punktum og Finansdepartementets forskrift til skatteloven (FSFIN) § 11-20. En slik omdanning innebærer i realiteten ikke et fritak fra beskatningen. Beskatningen utsettes som en følge av at omdanning skjer med kontinuitet i skatteposisjonene.<sup>175</sup>

Det kreves en viss videre drift for å oppfylle vilkåret om virksomhetsovertagelse. Vilket vil ikke være oppfylt dersom virksomheten selges eller avvikles kort tid etter overtakelsen. Tilsvarende hvor en så liten del av virksomheten overføres ”at det vanskelig kan sies å ha funnet sted noen overføring av giverens næring”.<sup>176</sup>

Zimmer nevner at også uttak av et formuesobjekt uten virksomhetsoverdragelse kan omfattes. Dette er tilfellet hvor formuesobjektet i seg selv oppfyller vilkårene for å utgjøre virksomhet i skatterettslig forstand. Som et eksempel kan nevnes at et næringsbygg gis bort. Dersom bygget i seg selv anses som en virksomhet vil dette falle innenfor reglene, selv om giveren beholder enkeltpersonforetaket selv.<sup>177</sup>

Det andre vilkåret som må være oppfylt for at unntaket om kontinuitet skal gjelde er at gavemottakeren må være ”arveberettiget”, jf. sktl. § 9-7 fjerde ledd første punktum. Bakgrunnen for begrensningen er at det bare er i disse tilfellene det er behov for å kunne overta virksomheten uten å foreta et oppgjør av alle skatteposisjonene. Videre er det ansett som rimelig at de arveberettigede kan overta virksomheten uten likvidasjonsbeskatning.<sup>178</sup>

Etter ordlyden i sktl. § 9-7 fjerde ledd første punktum er man arveberettiget dersom man mottar arv etter arvelovens kapittel I og II. Altså arv på grunnlag av slektskap og arv på grunnlag av ekteskap. Forarbeidene til loven ramser opp hvem som anses som arveberettiget. Der nev-

---

<sup>174</sup> Selskapsloven § 1-1 første ledd

<sup>175</sup> Zimmer (2014b) s. 156 og 665

<sup>176</sup> Ot.prp. nr. 16 (1991-1992) s. 146 og Lignings-ABC 2014/15 s. 1514

<sup>177</sup> Zimmer (2014b) s. 156

<sup>178</sup> Prop. 1 LS Tillegg 1 (2013-2014) s. 47

nes bare slektsarvinger fra første til tredje arvegangsklasse.<sup>179</sup> Ektefelle er ikke nevnt. Ut i fra forarbeidene kan det fremstå som om det ikke har vært meningen at ektefellen skal være omfattet av unntaket. På den andre siden fremholder både Zimmer og Lignings-ABC at ektefelle skal anses som arveberettiget.<sup>180</sup> Det må derfor trolig bero på en forglemmelse at forarbeidene kun nevner slektsarvinger.

Samboeres arverett er hjemlet i arveloven kapittel IIIA § 28b og omfattes således som utgangspunkt ikke av unntaket for uttaksbeskatning i sktl. § 9-7 fjerde ledd. Det er her en forskjellsbehandling av samboere og ektefeller. Meldepliktige samboere etter folketrygdloven § 25-4 skal likevel skattemessig likestilles med ektefeller.<sup>181</sup>

Det er ingen begrensninger i hvem av de arveberettigede giveren kan gi gaven til med kontinuitet.<sup>182</sup> Selv om han har arvinger i første arvegangsklasse, kan han gi gaven til noen i andre eller tredje arvegangsklasse. Det er altså ikke noe krav om at gaven må gis til nærmeste arving etter loven.<sup>183</sup>

Det fremgår videre av forarbeidene at rene testamentsarvinger ikke omfattes av unntaket. Dette er begrunnet med at det vil føre til en uthuling av hovedregelen om uttaksbeskatning. Det er enkelt å opprette et testamente og det er ingen begrensninger i hvem som kan være testamentsarving. Etter overføring av næringsvirksomheten kan giveren omgjøre eller tilbakekalle testamentet. Ved å åpne for at også slike arvinger kan overta næringen uten likvidasjonsbeskatning, blir det ingenting igjen av hovedregelen. Giveren vil i slike tilfeller velge å opprette et testamentet i tilfeller hvor han risikerer gevinstbeskatning og latt være å gjøre det hvor han risikerer tap. Det uttales videre i forarbeidene at ved overføring til fremmede vil de ”sosiale og familiemessige hensyn” ikke gjøre seg gjeldende på samme måte.<sup>184</sup> Sammenlignet med de reglene som gjaldt tidligere, medfører dette en innsnevring av aktuelle mottakere.<sup>185</sup>

Zimmer mener at rimeligheten av å begrense unntaket til bare å gjelde arveberettigede, kan diskuteres. Han mener begrunnelsen er ”oppsiktsvekkende og lite overbevisende”. Dette fordi hensynet til familien, og ikke foretaket, settes i forgrunn. Han stiller spørsmål ved om det skattemessig er noen grunn til å favorisere overføring til familie, fremfor til utenforstående

---

<sup>179</sup> Prop. 1 LS Tillegg 1 (2013-2014) s. 47

<sup>180</sup> Zimmer (2014b) s. 155 og Lignings-ABC 2014/15 s. 132

<sup>181</sup> Zimmer (2014b) s. 155

<sup>182</sup> Prop. 1 LS Tillegg 1 (2013-2014) s. 47

<sup>183</sup> Lignings-ABC 2014/15 s. 132

<sup>184</sup> Prop. 1 LS Tillegg 1 (2013-2014) s. 47

<sup>185</sup> Zimmer (2013) s. 322



som skal drive virksomheten videre. Uansett stilles det krav til hel eller delvis virksomhetsovertagelse, slik at uttaksregelen fortsatt ville fått betydning hvor en enkeltgjenstand tas ut av virksomheten.<sup>186</sup> Rimelighetshensyn kan tilsi at testamentsarving bør likestilles med øvrige arvinger når virksomheten videreføres.

Er man både legalarving og testamentsarving, skal man behandles som legalarving i forbindelse med uttaksreglene.<sup>187</sup> Begrunnelsen for unntaket fra uttaksbeskatning står seg uavhengig av om en legalarving også er testamentsarving. Dette endrer ikke på de sosiale og familiemessige hensyn som ligger bak unntaket.

Unntaket for uttaksbeskatning gjelder for ”formuesgjenstand eller varebeholdning”, jf. sktl. § 9-7 fjerde ledd første punktum. Det vil således fortsatt være uttaksbeskatning på ”tjenester”, jf. sktl. § 5-2 første ledd.

Kravene om virksomhetsovertagelse og at mottaker skal være arveberettiget er kumulative. Dersom uttaket gjelder en enkeltstående gjenstand uten virksomhetsovertagelse, vil vilkårene for uttaksbeskatning etter sktl. § 5-2 i utgangspunktet være oppfylt. Tilsvarende hvor gave-mottaker ikke er arveberettiget. Gavemottakerens inngangsverdi settes til omsetningsverdien, jf. sktl. § 9-7 fjerde ledd andre punktum.

#### 4.3.2 Skatteposisjoner som ikke er knyttet til formuesobjekt

Som nevnt gjelder i utgangspunktet kontinuitetsprinsippet for alle skatteposisjoner ved arv.<sup>188</sup> Ved gave er kontinuitetsprinsippet begrenset til skatteposisjoner knyttet til formuesobjekt eller virksomhet. Dette medfører at kontinuitetsprinsippet ikke gjelder for skatteposisjoner som verken er knyttet til formuesobjekt eller virksomhet.

Begrunnelsen for denne begrensningen er faren for misbruk.<sup>189</sup> Uten begrensningen vil det åpne for at giveren kan overføre fradragsberettigede skatteposisjoner til andre som kan utnytte dem bedre. Typisk fordi mottakeren har en høy inntekt og således kan utnytte for eksempel et underskudd bedre.

Begrensningen innebærer at det ikke vil være mulig å overføre underskudd og andre skatteposisjoner uten tilknytning til formuesgode eller virksomhet.<sup>190</sup> Dersom man likevel forsøker å

---

<sup>186</sup> Zimmer (2014b) s. 155

<sup>187</sup> Prop. 1 LS Tillegg 1 (2013-2014) s. 47

<sup>188</sup> Prop. 1 LS Tillegg 1 (2013-2014) s. 44

<sup>189</sup> Prop. 1 LS Tillegg 1 (2013-2014) s. 44

<sup>190</sup> Prop. 1 LS Tillegg 1 (2013-2014) s. 44

overføre slike skatteposisjoner, vil ikke dette medføre at posisjonene faller bort. Fordi giveren fortsatt er i live, vil resultatet være at skatteposisjonene fortsatt er i behold på giverens hånd. Følgen av dette vil være at giveren fortsatt kan fremføre underskuddet.<sup>191</sup> Hvis skatteposisjonene fortsatt er i behold når giveren dør kan de gå over på dødsbo, gjenlevende ektefelle/samboer eller arving etter reglene i sktl. § 9-7 første og andre ledd.<sup>192</sup>

For slike skatteposisjoner knyttet til virksomhet, men uten tilknytning til formuesobjekt gjelder de samme reglene som for arv, jf. sktl. § 9-7 tredje ledd andre punktum. Det stilles krav om virksomhetsovertagelse. Som for arv, vil kontinuitetsprinsippet i utgangspunktet gjelde selv om virksomheten nedlegges kort tid etter overtagelse. Dersom virksomheten overhode ikke drives videre, vil ikke vilkåret være oppfylt.<sup>193</sup> Se kapittel 3.3.2.2.1.

For skattemessig underskudd stilles det i tillegg et vilkår om gjeldsovertakelse, jf. § 9-7 tredje ledd tredje punktum. Det er årets underskudd og fremførbart underskudd fra tidligere år som kan videreføres.<sup>194</sup> Kravet om gjeldsovertakelse gjelder for ”gavemottakeren”. Dette er et videre begrep, og omfatter enhver som mottar en vederlagsfri overføring fra giveren. Også ektefelle kan motta gave. I forhold til skattemessig underskudd vil en snever forståelse av begrepet ”arving” i sktl. § 9-7 andre ledd tredje punktum til bare å gjelde slektninger, føre til at det er mer gunstig for en ektefelle å overta virksomheten ved arv enn ved gave. Dette fordi det kreves at ektefellen ved gave må overta gjelden. Se kapittel 3.3.2.2.2 om dette.

#### **4.4 Gavesalg**

Gavesalg er realisasjon, jf. sktl. § 9-2 første ledd bokstav a. De alminnelige reglene om realisasjon gjelder i utgangspunktet. Det skal foretas et inntektsoppgjør på giverens hånd basert på det reelle vederlaget han har mottatt. Giveren skattlegges for gevinst, eller gis fradrag for tap. Tapsfradraget er begrenset til å gjelde tilfeller hvor omsetningsverdien er lavere enn inngangsverdien. Videre gis det ikke fradrag for selve gaveelementet. Hvor omsetningsverdien er høyere enn vederlaget, vil således differansen mellom inngangsverdien og omsetningsverdien utgjøre tapet.<sup>195</sup> Gavemottakeren får på sin side fastsatt en ny inngangsverdi tilsvarende omsetningsverdien.

Ved lovendringen ble kontinuitetsprinsippet som utgangspunkt innført også ved gavesalg, jf. sktl. § 9-7 sjette ledd. Bestemmelsen gjelder overdragelse av formuesobjekter i næring. For

---

<sup>191</sup> Zimmer (2013) s. 321

<sup>192</sup> Lignings-ABC 2014/15 s. 132

<sup>193</sup> Lignings-ABC 2014/15 s. 131

<sup>194</sup> Lignings-ABC 2014/15 s. 131

<sup>195</sup> Lignings-ABC 2014/15 s. 132

skatteposisjoner uten tilknytning til formuesobjekt, gjelder sktl. § 9-7 tredje ledd. Kontinuitet innebærer at erververen trer inn i giverens skatteposisjoner. Fordi gavesalg er realisasjon, skal giveren likevel skattlegges for gevinst og gis fradrag for tap.

Årsaken til at departementet ville innføre kontinuitet også ved gavesalg var at det ville være uheldig å ha strengere regler ved generasjonsskifte gjennomført ved gavesalg. Det ville føre til at valget mellom å overføre ved gave eller gavesalg ble motivert ut i fra skattemessige hensyn. Departementet ønsket regler som kunne bidra til et smidig generasjonsskifte. Ulike regler kunne føre til en forfordeling i forhold til andre arveberettigede og problemer ved gjeldsovertakelse.<sup>196</sup>

Ved gavesalg i forbindelse med generasjonsskifte av virksomhet, er giveren gitt en valgrett. Han kan velge mellom inntektsoppgjør (realisasjon) eller kontinuitet, jf. sktl. § 9-7 sjette ledd første punktum. Valgretten gjelder bare overdragelse mot ”delvis vederlag (gavesalg)”. Det må altså trekkes en grense nedover mot rene gaver. Videre må det trekkes en grense oppover mot salg hvor det ytes fullt vederlag.<sup>197</sup>

For å få valgretten må det dreie seg om en ”overdragelse av formuesobjekter i næring”. Overdragelse av formuesobjekter utenfor næring gir altså ingen valgrett. Videre gjelder valgretten ikke ved overdragelse av skatteposisjoner uten tilknytning til formuesobjekt.

Det må dessuten være en overdragelse til en person som er ”arveberettiget”. Kretsen av personer som faller inn under dette begrepet samsvarer med det som gjelder for gaver i sktl. § 9-7 fjerde ledd. Videre kreves det at den arveberettigede overtar hele eller deler av virksomheten. Det vises til behandlingen ovenfor. Vilklårene tilsvarer de som gjelder etter sktl. § 9-7 fjerde ledd om unntak fra uttaksbeskatning. Dette medfører at hvor giver har en valgrett, vil det ikke være grunnlag for uttaksbeskatning.<sup>198</sup>

Etter sktl. § 9-7 sjette ledd ”kan overdrager velge” å unnlate å foreta inntektsoppgjør. Ut i fra ordlyden er kontinuitet noe som aktivt må velges. Hvor giveren ikke har valgt kontinuitet, vil reglene om realisasjon automatisk gjelde. Hvor giveren velger kontinuitet, kommer reglene i sktl. § 9-7 tredje ledd til anvendelse. I slike tilfeller skal giveren ikke gevinstbeskattes, og erververen trer inn i giverens inngangsverdi.<sup>199</sup>

---

<sup>196</sup> Prop. 1 LS Tillegg 1 (2013-2014) s. 47

<sup>197</sup> Zimmer (2013) s. 323

<sup>198</sup> Lignings-ABC 2014/15 s. 133

<sup>199</sup> Zimmer (2014b) s. 140

For giver og mottaker vil valg av kontinuitet eller realisasjon ha motstridende interesser. Det kan tenkes at eiendelen har steget i verdi i giverens eierperiode. For giver vil det da være en fordel med kontinuitet. Han slipper da en eventuell gevinstbeskatning. Men for mottakeren vil dette medføre en videreføring av givers skatteposisjoner. Han overtar dermed også verdistigningen i giverens eiertid.

Dersom eiendelen har sunket i verdi, vil realisasjon være det beste for giver. Han vil i et slik tilfelle få rett til fradrag for tapet. Som en konsekvens av dette fastsettes det en ny inngangsverdi for mottakeren. Han mister dermed fordelene av et latent tapsfradrag.

Valgretten er gitt til giveren. Giveren kan legge vekt på begge generasjoners interesser.<sup>200</sup> Han kan således velge ut i fra hvem som best kan utnytte de aktuelle skatteposisjonene.

#### **4.5 Fastsettelse av inngangsverdi ved gavesalg**

Mottakeren skal ved gavesalg som hovedregel overta giverens inngangsverdi, jf. sktl. § 9-7 tredje ledd første punktum. Gavesalg anses likevel som realisasjon. For giveren vil en gevinst være skattepliktig, og et tap fradragsberettiget. Dette fører til at det må foretas en korrigering i mottakerens inngangsverdi, jf. sktl. § 9-7 sjette ledd andre og tredje punktum<sup>201</sup>

Det kan tenkes at giveren fikk en gevinst ved gavesalget. For å unngå dobbeltbeskatning, skal gevinsten tillegges mottakerens inngangsverdi. Man kan tenke seg et gavesalg av et formuesobjekt. Giverens inngangsverdi er kr 1 000 000. I dag har den en verdi på kr 3 000 000. Mottakeren kjøper formuesobjektet for kr 1 100 000. Giveren får en skattepliktig gevinst på kr 100 000. Dersom mottakeren ikke får korrigert inngangsverdien, vil de samme kr 100 000 inngå i mottakerens gevinstberegning. Verdien skattlegges to ganger. Dersom gevinsten legges til hans inngangsverdi, skattlegges gevinsten bare en gang.

Tilsvarende vil gjelde for tap hvor omsetningsverdien er lavere enn inngangsverdien. Men her skal inngangsverdien reduseres tilsvarende tapet. Dette hindrer at det gis fradrag for samme tap to ganger.<sup>202</sup>

Ved overdragelse av virksomhet, har giveren en valgrett. Dersom han velger å unnlate inntektsoppgjør etter sktl. § 9-7 sjette ledd første punktum, skal det ikke foretas en korreksjon i mottakerens inngangsverdi.<sup>203</sup> Dette er fordi giveren ikke skattlegges for gevinsten ved unn-

---

<sup>200</sup> Prop. 1 LS Tillegg 1 (2014-2015) s. 48

<sup>201</sup> Lignings-ABC 2014/15 s. 133

<sup>202</sup> Lignings-ABC 2014/15 s. 133

<sup>203</sup> Prop. 1 LS Tillegg 1 (2013-2014) s. 47

latt inntektsoppgjør. I stedet overtar mottakeren giverens inngangsverdi uendret. Dette medfører at mottakeren også overtar en latent skatteforpliktelse eller –fordel. Skatten utløses først ved mottakerens realisasjon.

#### **4.6 Personinntekt**

Hvor en virksomhet overdras ved gave eller gavesalg, skal det fastsettes beregnet personinntekt både for giveren og mottakeren. Tidspunktet for overdragelsen er skjæringspunktet for hvilke inntekter og kostnader som skal inngå i den enkeltes beregning. Inntekter og kostnader som tidfestes før overdragelsen, inngår i beregnet personinntekt for giveren. Inntekter og kostnader som tidfestes etter overdragelsen, vil inngå i mottakerens beregnede personinntekt.<sup>204</sup>

---

<sup>204</sup> Lignings-ABC 2014/15 s. 131 - 132

## 5 Unntak for bolig, fritidsbolig og alminnelig gårdsbruk eller skogbruk

### 5.1 Innledning

Det finnes unntak fra prinsippet om kontinuitet i sktl. § 9-7 femte ledd. Unntaket gjelder for bolig, fritidsbolig og alminnelig gårdsbruk eller skogbruk når arvelater eller giver kunne realisert eiendommen skattefritt. Unntaket medfører at det for slike eiendommer gjelder et diskontinuitetsprinsipp. Arve- eller gavemottaker overtar i slike tilfeller ikke forgjengerens inngangsverdier og skatteposisjoner. Istedet skal det fastsettes en ny inngangsverdi til antatt salgsverdi.

Diskontinuitet innebærer at arving eller gavemottaker ikke beskattes for verdistigning i arvelaters eller givers eiertid. Prinsippet medfører også at arving eller gavemottaker ikke kan utnytte verdinedgang i arvelaters eller gavegiverens eiertid – som ville vært en fordel for arvingen.

Begrunnelsen for unntaket er at det for slike eiendommer kan være vanskelig å fastsette arvelaters eller givers inngangsverdi. I utgangspunktet medfører realisasjon skatteplikt, jf. sktl. § 5-1 andre ledd. For slike eiendommer har skatteloven likevel regler som fritar fra gevinst- og tapsbeskatning<sup>205</sup>. Dette innebærer at det ikke foretas en gevinst- eller tapsberegning. Opplysninger om inngangsverdi kan gå tapt, fordi arvelater/giver ikke har noen oppfordring til å ta vare på de.<sup>206</sup>

En annen bakgrunn for unntaket er at det ville vært enkelt for arvelater/giver og arving/gavemottaker å innrette seg på en slik måte at man unngår beskatning. Arvelater eller giver kunne solgt boligen skattefritt for deretter å la salgsvederlaget gå i arv eller gi det bort til arvingen eller gavemottaker.<sup>207</sup>

Til eksempel kan man tenke seg at A ønsker å overføre, ved arv eller gave, verdier til sin datter B. A eier en bolig som han kjøpte for kr 500 000. I dag har den en markedsverdi på kr 1 000 000. Det forutsettes at A oppfyller vilkårene for skattefritak i sktl. § 9-3 annet ledd. Man kan tenke seg to alternative måter å overføre verdien på. Valget mellom alternativer vil gi forskjellig resultat.

---

<sup>205</sup> Sktl. §§ 9-3 andre, tredje og fjerde ledd og § 9-13

<sup>206</sup> Prop. 1 LS Tillegg 1 (2013-2014) s. 45

<sup>207</sup> Prop. 1 LS Tillegg 1 (2013-2014) s. 45

Et første alternativ er at A overfører selve boligen til B ved gave, eller beholder den selv for å la den gå i arv til sin datter. Dersom kontinuitetsprinsippet gjaldt for slike erverv vil dette innebærer at B overtar As inngangsverdi på kr 500 000. B velger å realisere boligen straks. Forutsatt at hun ikke selv oppfyller vilkårene for skattefritak i sktl. § 9-3 annet ledd får hun en gevinst på kr 500 000. Denne skal beskattes med 27 %. På en overføring som i utgangspunktet var verdt kr 1 000 000, sitter hun igjen med en verdi på kr 865 000.

Et annet alternativ er at A selger boligen til B til markedspris. For A vil salget være skattefritt. Ved salg gjelder prinsippet om diskontinuitet. B får da fastsatt en ny inngangsverdi tilsvarende salgsvederlaget. A kan deretter gi bort salgsvederlaget i gave til B, eller la det gå i arv, uten arveavgift. B har dermed mottatt en bolig med en inngangsverdi på kr 1 000 000. I tillegg har hun mottatt kontanter til tilsvarende beløp. Dersom hun selger boligen straks vil hun få en gevinst på kr 0 og ingen skatt å betale. Hun sitter dermed igjen med en verdi på kr 1 000 000.

Vi ser at forskjellen på kontinuitet og diskontinuitet viser seg først ved en etterfølgende realisasjon. Kontinuitet vil være en fordel for arvingen hvor eiendommen har tapt seg i verdi. Hvor den har steget i verdi vil diskontinuitet være mest fordelaktig. Ved å innføre diskontinuitet ved alle overføringer av eiendom som arvelater kunne realisert skattefritt, mister man muligheten til å planlegge ut i fra hva som er mest lønnsomt.

Eneste måte å ende opp med kontinuitet er at arvelater/giver innretter seg slik at han ikke oppfyller vilkårene for skattefritak. Han kan da avgiftsfritt la eiendommen gå i arv eller gi den i gave til arvingen som ved en etterfølgende realisasjon i utgangspunktet vil få rett til fradrag for tap. Dette vil da være lønnsomt hvor verdien har sunket. Merk at dette kan ha en side til skatteplanlegging/omgåelse, og kan føre til at arving som overtar likevel ikke får fradrag for tap.

## **5.2 Bolig- og fritidseiendom**

Prinsippet om diskontinuitet gjelder for bolig- og fritidseiendom dersom arvelater eller giver kunne realisert eiendommen skattefritt etter sktl. § 9-3 andre, tredje eller fjerde ledd, jf. sktl. § 9-7 femte ledd. Det stilles krav om eiertid og brukstid for at realisasjon skal være fritatt fra gevinstbeskatning.

Begrepene bolig- og fritidseiendom i sktl. § 9-7 femte ledd må trolig ha samme innhold som etter sktl. § 9-3 andre, tredje og fjerde ledd.

En boligeiendom er en eiendom som kan benyttes til fast opphold. For slik eiendom er det et vilkår for skattefritak at eieren har eid eiendommen i mer enn ett år før realisasjon finner sted eller avtales. Videre stilles det krav til eierens brukstid. Eiendommen må være brukt som egen

bolig i mer enn ett av de to siste årene før realisasjon. Det kan nevnes at i noen tilfeller hvor skattyter er hindret fra å bruke eiendommen, kan vilkåret om brukstid likevel anses oppfylt. Dette gjelder blant annet hvor eieren av helsemessige årsaker er forhindret fra å bruke eiendommen. I slike tilfeller skal den tiden brukshindringen foreligger godskrives som brukstid, jf. sktl. § 9-3 andre ledd bokstav b.

En fritidseiendom er en fast eiendom som hovedsakelig brukes til fritidsformål.<sup>208</sup> For slike eiendommer er kravene til eier- og brukstid høyere. På tidspunktet for realisasjon må eieren ha eid eiendommen i mer enn fem år fra den ble ervervet og tatt i bruk. Eiendommen må også være brukt som fritidsbolig i fem av de siste åtte årene. Det gjelder ingen regler om bruks-hindring for slike eiendommer.

Tidspunktet for vurderingen av om vilkårene for skattefritak er oppfylt er satt til realisasjonstidspunktet. Som nevnt tidligere, anses verken arv eller gave som realisasjon. Et spørsmål er da hvilket tidspunkt som skal legges til grunn for bedømmelsen av om arvelater eller giver kunne realisert skattefritt. Det følger av loven at vilkårene for gevinstfritak skal være oppfylt på dødsfalls- eller gavetidspunktet.<sup>209</sup>

### 5.2.1 Særlig om tomt

Gevinst ved realisasjon av tomt er skattepliktig, jf. sktl. § 5-1 andre ledd. Dette betyr at arve- eller gaveoverføring av tomt skal følge hovedregelen om kontinuitet. Som bolig- eller fritidseiendom omfattes likevel bebyggelsen med en ”naturlig arrondert tomt”.<sup>210</sup> En slik tilhørende tomt er dermed fritatt fra skatteplikt. Hva som anses som en naturlig arrondert tomt beror på en konkret vurdering. Det er videre gjort unntak fra skattefriheten hvor hele eller større deler av eiendommen likevel skal anses som tomt, jf. sktl. § 9-3 åttende ledd bokstav a. Dette kan for eksempel være hvor bebyggelsen er i så dårlig stand at det man i realiteten erverver en tomt. I slike tilfeller anses hele eiendommen som en tomt.<sup>211</sup> Et annet eksempel er hvor eiendommen har et så stort tomteareal at det overgår hva som anses som en naturlig arrondert tomt. Forutsatt at det overskytende arealet ikke er fritatt for skatteplikt som alminnelig gårdsbruk eller skogbruk<sup>212</sup> vil denne delen av arealet anses som tomt. Dette gjelder uansett om eieren selv har brukt hele eiendommen som en bolig- eller fritidseiendom. Denne delen av tomten er skattepliktig etter sktl. § 5-1 andre ledd.<sup>213</sup>

---

<sup>208</sup> Lignings-ABC 2014/15 s. 247

<sup>209</sup> Sktl. § 9-7 femte ledd første punktum.

<sup>210</sup> Lignings ABC 2014/15 s. 243

<sup>211</sup> Zimmer (2014a) s. 255

<sup>212</sup> Sktl. § 9-3 sjetten ledd, jf. § 9-13

<sup>213</sup> Zimmer (2014a) s. 254



For bolig- eller fritidseiendom som har et stort tomteareal kan det stilles spørsmål ved hvordan dette skal behandles ved overføring ved arv eller gave. Gjelder prinsippet om diskontinuitet for hele eiendommen, eller bare deler? Eller skal kontinuitetsprinsippet gjelde?

Det følger av loven at unntaket om diskontinuitet kun gjelder for ”den del” av eiendommen som er fritatt for gevinstbeskatning, jf. sktl. § 9-7 femte ledd annet punktum. Dette må bety at hvor eiendommen er stor, kan både hovedregelen om kontinuitet og unntaket om diskontinuitet komme til anvendelse på en og samme eiendom. For eksempel vil boligeiendommen med naturlig arrondert tomt omfattes av unntaket.

Som eksempel kan man tenke seg en fritidseiendom på 7 mål. Her er det mulig at bare 3 mål vil anses som en naturlig arrondert tomt. Resterende 4 mål vil da være tomt. I et slikt tilfelle må det fastsettes en ny inngangsverdi for bebyggelsen med 3 mål. For de gjenstående 4 målene gjelder kontinuitetsprinsippet og tidligere eiers inngangsverdi skal videreføres. Dette betyr at arving eller gavemottaker i slike tilfeller kan ende opp med å motta en fritidseiendom med to inngangsverdier. En for bebyggelsen med naturlig arrondert tomt og en annen for tomten.

### **5.3 Alminnelig gårdsbruk eller skogbruk**

Diskontinuitetsprinsippet gjelder for alminnelig gårdsbruk eller skogbruk dersom arvelater eller giveren ”kunne realisert slike eiendommer uten gevinstbeskatning” etter sktl. § 9-13, jf. sktl. § 9-7 femte ledd

Praksis om hva som skal anses som ”alminnelig gårdsbruk og skogbruk” etter § 9-13 er omfattende. Sktl. § 9-7 femte ledd benytter de samme begrepene. Det er sannsynlig at begrepenes innhold er det samme, selv om verken lovteksten eller forarbeidene nevner dette.

Som alminnelig gårdsbruk anses, kort fortalt, eiendom som benyttes til jordbruksformål, herunder husdyrhold eller dyrking. Hvor eiendommen har skog som kan felles anses den som alminnelig skogbruk.<sup>214</sup> Som utgangspunkt omfattes alminnelig gårdsbruk eller skogsbruk bare av den faste eiendommen. Det vil føre for langt for denne oppgaven å gå nærmere inn på hva som faller innenfor og utenfor begrepet. Men to eksempler kan nevnes. For det første faller driftsløsøre utenfor begrepet.<sup>215</sup> Dette betyr at hvor man for eksempel arver et skogbruk, kan det være diskontinuitet på selve skogbruket, mens driftsløsøret skal følge hovedregelen

---

<sup>214</sup> Lignings-ABC 2014/15 s. 759

<sup>215</sup> Lignings-ABC 2014/15 s. 761

om kontinuitet. For det andre kan våningshus følge reglene for bolig.<sup>216</sup> Dette er praktisk hvor vilkårene for diskontinuitet ikke er oppfylt for gårdsbruket eller skogbruket.

Diskontinuitetsprinsippet gjelder for gave- og arveoverføringer dersom vilkårene i sktl. § 9-13 er oppfylt, jf. sktl. § 9-7 femte ledd.

Bestemmelsen oppstiller tre vilkår. Realisasjon må skje til en ”arveberettiget”, vederlaget kan ikke overstige ”tre fjerdedeler av antatt salgsverdi” og eieren må ha ”eid eiendommen i minst ti år”.<sup>217</sup>

Kravet om ti års eiertid skaper få problemer. Derimot kan det stilles spørsmål ved hvordan de øvrige vilkårene i praksis skal anvendes ved arve- og gaveoverføringer. Vilkåret om vederlagets størrelse knytter seg til forhold ved en realisasjon, typisk salg. Det samme gjelder vilkåret om at kjøperen må være arveberettiget.<sup>218</sup> Disse vilkårene kan vanskelig sies å være oppfylt hvor overføringen skjer ved gave eller arv som ikke anses som realisasjon.

Man kunne tenke seg at man vurderte vilkårene ut i fra et hypotetisk salg. Men begge vilkårene vil være vanskelig å fastsette. Størrelsen på et vederlag vil variere ut i fra hvilke salgsvilkår man blir enige om. Hvem eieren ville solgt til kan man ikke vite. Vurderingen av vilkårene ville blitt tilfeldige og hatt lite for seg.

Det kan ut i fra dette fremstå som om arvelater eller gavegiver ikke kan oppfylle vilkåret ved arve- og gaveoverføringer.<sup>219</sup> Ut fra en fortolkning av sktl. § 9-7 femte ledd gjelder da kontinuitetsprinsippet. Et slikt resultat fremstår som merkelig, i og med at alminnelig gårdsbruk og skogbruk er nevnt i unntaksbestemmelsen.

Det fremgår videre av forarbeidene at unntaket er ment å omfatte slike eiendommer. Men det nevnes ingenting om hvordan vilkårene skal vurderes. Vilkåret om vederlag er bare knyttet opp mot fastsettelsen av inngangsverdien, og det er bare nevnt at kjøper må være arveberettiget.<sup>220</sup>

I følge Lignings-ABC skal vilkåret om eiertid være avgjørende for om unntaket kommer til anvendelse. Samtidig nevnes at det ikke er et krav at eiendommen overtas av nærmeste arving

---

<sup>216</sup> Prop. 1 LS Tillegg 1 (2013-2014) s. 45

<sup>217</sup> Sktl. § 9-13 første ledd

<sup>218</sup> Zimmer (2013) s. 324

<sup>219</sup> Zimmer (2013) s. 324-325

<sup>220</sup> Prop. 1 LS Tillegg 1 (2013-2014) s. 45

etter loven.<sup>221</sup> Om det sistnevnte viser til salget, som altså ikke har funnet sted, eller til arve- eller gavemottakeren er uklart. Etter ordlyden i sktl. § 9-7 femte ledd er det ingen begrensinger i hvem som kan motta alminnelig gårdsbruk og skogbruk ved arv og gave med diskontinuitet. Det stilles ingen krav til at personen må være arveberettiget. Det kan dermed være en hvilken som helst person. Formuleringen må trolig vise til salget.

Etter Zimmers oppfatning gir det ingen mening å spørre om disse vilkårene er oppfylt. Dette fordi de refererer seg til et salg som ikke har funnet sted. Han mener at den eneste mulighet synes å være at det bare er vilkåret om ti års eiertid gjelder.<sup>222</sup> Mye taler for å gi Zimmer rett i det.

#### **5.4 Fastsettelse av inngangsverdi**

Hvor vilkårene for skattefri realisasjon av bolig- og fritidseiendom og alminnelig gårdsbruk eller skogbruk er oppfylt, skal det fastsettes en ny inngangsverdi. Arvingen eller gavemottakerens nye inngangsverdi skal settes til ”antatt salgsverdi”.<sup>223</sup>

Men ”antatt salgsverdi” menes den verdi eiendommen ville blitt solgt for på det åpne markedet, altså markedspris. En fastsettelse av inngangsverdien til markedsverdi innebærer at arving eller gavemottaker fritas for skatteplikt for verdistigning i forgjengerens eiertid. Mottakeren blir stilt som om han hadde kjøpt eiendommen.

Som utgangspunkt er det skattyter selv som må dokumentere eller sannsynliggjøre den inngangsverdien han ønsker å påberope seg ved ligningen.<sup>224</sup> Dersom markedsverdien ikke kan sannsynliggjøres, vil inngangsverdien bli fastsatt ved skjønn etter ligningsloven § 8-1.<sup>225</sup> Det fremgår verken av forarbeidene eller lignings-ABC hvilke retningslinjer som vil bli fulgt ved en slik verdsettelse, men fortsatt må det være markedsverdien som skal fastsettes ved skjønn.<sup>226</sup>

For alminnelig gårdsbruk og skogbruk skal inngangsverdien fastsettes til  $\frac{3}{4}$  av den antatte salgsverdien. Markedsverdien er altså beregningsgrunnlag.

---

<sup>221</sup> Lignings-ABC 2014/15 s. 127

<sup>222</sup> Zimmer (2013) s. 325

<sup>223</sup> Sktl. § 9-7 femte ledd tredje punktum.

<sup>224</sup> Prop. 1 LS Tillegg 1 (2013-2014) s. 46

<sup>225</sup> Lignings-ABC 2014/15 s. 127

<sup>226</sup> Zimmer (2013) s. 324

Som eksempel kan man tenke seg en skogbrukseiendom som ved eierens dødsfall har en antatt salgsverdi på kr 4 000 000. Det forutsettes at eieren oppfyller vilkårene for skattefri realisasjon etter sktl. § 9-13. Hvor arvingen overtar eiendommen, vil hans nye inngangsverdi blir fastsatt til kr 3 000 000. Dersom han straks selger eiendommen vil hans skattepliktige gevinst utgjøre kr 1 000 000. Dette vil være en verdistigning som skriver seg fra tidligere eiers eierperiode. For den resterende fjerdedel gjelder altså i virkeligheten kontinuitetsprinsippet.

Begrunnelsen for denne begrensingen er at den samme  $\frac{3}{4}$  grensen gjelder for vederlaget ved vurderingen av om vilkårene for skattefritak ved realisasjon etter sktl. § 9-13 er oppfylt. I følge Zimmer er tanken trolig den at det skal være samsvar mellom den utgangsverdi som leder til en skattefri gevinst for overdrager og den inngangsverdi som skal aktiveres hos arververren.<sup>227</sup> Dette er et naturlig synspunkt hvor eiendommen erverves ved salg.

#### 5.4.1 Tidspunkt for fastsettelsen

Etter sktl. § 9-7 femte ledd tredje punktum skal inngangsverdien fastsettes til omsetningsverdien på "erhvervstidspunktet". For arv er det tidspunktet for dødsfallet som i utgangspunkt er avgjørende. Dette er klart hva gjelder privat skifte, men tilsvarende bør også gjelde ved offentlig skifte. Den forskjellen i tidspunkt for erverv av rådighet som tidligere gjaldt ved arveavgiften, har man gått bort fra. Hvor gjenlevende ektefelle eller samboer har sittet i uskifte, må imidlertid omsetningsverdien på utlodningstidspunktet legges til grunn. Det er først da arvingene får rådighet over arven og den kan anses som ervervet. Spørsmålet om ervervstidspunkt er mer tvilsomt ved gave. Trolig kan man se hen til de nå opphevede reglene om rådighetserverv i arveavgiftsloven.<sup>228</sup>

Et spørsmål er på hvilket tidspunkt den nye inngangsverdien faktisk fastsettes. Sammen med de tidligere reglene om arveavgift, gjaldt som nevnt diskontinuitetsprinsippet. Grunnlaget for beregningen av arveavgiften var den antatte salgsverdi. Videre var fastsettelsen av ny inngangsverdi etter den gamle sktl. § 9-7 begrenset til arveavgiftsgrunnlaget fastsatt av Skatteetaten ved arveavgiftsberegningen. Tidligste forfallstid for arveavgiften var 12 måneder fra ervervet ved privat skifte.<sup>229</sup> I normaltilfellene fikk man altså fastsatt ny inngangsverdi relativt kort tid etter ervervet.

Fordi arveavgiften nå er opphevet, vil det ikke bli foretatt en slik verdsettelse kort tid etter oppgjøret. Spørsmålet om inngangsverdi vil først oppstå ved arvingens eller gavemottakerens senere realisasjon.

---

<sup>227</sup> Zimmer (2013) s. 324

<sup>228</sup> Zimmer (2013) s. 325 og aal. § 2 tredje ledd første punktum.

<sup>229</sup> Skattebetalingsloven § 10-31 første ledd

Realisasjon kan tenkes å finne sted relativt kort tid etter ervervet av eiendommen. I så fall vil det ikke by på særlige problemer å sannsynliggjøre hva markedsprisen var på dødsfalls- eller gavetidspunktet. Salgssummen vil være en god veiledning til fastsettelsen av inngangsverdien. Dersom realisasjon finner sted straks arving eller gavemottaker erverver eiendelen, er det hensiktsmessig at ny inngangsverdi tilsvarer salgsverdien. Gevinsten vil da være lik null.<sup>230</sup>

Det kan også tenkes at arvingen eller gavemottakeren velger å beholde eiendommen. Dette kan føre til at han med tiden selv oppfyller vilkårene for skattefritak etter sktl. § 9-3. I et slikt tilfelle vil det ikke være aktuelt å få fastsatt en inngangsverdi. Gevinst er skattefri, og det vil ikke bli foretatt noen gevinstberegning.<sup>231</sup>

Det kan også hende at mottakeren velger å beholde eiendommen, og at han ved en senere realisasjon ikke oppfyller vilkårene for skattefritak. Det kan for eksempel være tilfelle hvor man mottar foreldrenes bolig, men velger å leie den ut. Både vurderingen av om foreldrene oppfylte vilkårene for skattefritak, og fastsettelsen av eventuell ny inngangsverdi, kan her by på problemer. Særlig hvor det har gått lang tid fra ervervet til realisasjon skjer. Selv om det har gått flere tiår, så er det fortsatt forholdene på dødsfalls- eller gavetidspunktet som må dokumenteres.

En mulig løsning på dette problemet kunne vært å innføre en ordning med obligatorisk fastsettelse og kontroll av ny inngangsverdi i ervervsåret. Departementet har sett denne problemsstillingen, men mener at dette ikke vil forekomme i et så stort omfang at det er nødvendig med en slik særskilt ordning. Problemet er foreløpig løst ved at det er innført en hjemmel for å gi forskrifter til utfylling og gjennomføring av loven. Det kan dermed gis forskrift som innfører en opplysningsplikt ved erverv av bolig- og fritidseiendommer. Her kan det gis plikt til å opplyse om arvelater eller giver oppfylte vilkårene for skattefrihet, og eiendommens markedsverdi. En slik forskrift er foreløpig ikke innført.<sup>232</sup>

Inntil en slik opplysningsplikt foreligger, kan det tenkes at det er gunstig for mottakeren å selv ta initiativ til å innhente slike opplysninger. Særlig gjelder dette hvor mottakeren vet at han ikke selv vil oppfylle vilkårene for skattefritak og hvor han ønsker å beholde eiendommen i lang tid.

---

<sup>230</sup> Prop. 1 LS Tillegg 1 (2013-2014) s. 46

<sup>231</sup> Prop. 1 LS Tillegg 1 (2013-2014) s. 46

<sup>232</sup> Prop. 1 LS Tillegg 1 (2013-2014) s. 45

## 6 Latente skatter

På skiftet etter en avdød person kan den situasjon oppstå at en eller flere arvinger ønsker å overta et formuesgode eller avdødes virksomhet. De øvrige arvingene må da utløses fra disse verdiene. I slike tilfeller oppstår det et spørsmål om fastsettelsen av utløsningssummen, herunder også fordelingen og beregningen av latente skatteforpliktelser.

Spørsmålet oppstår som følge av kontinuitetsprinsippet. Hvor arvingen overtar et formuesobjekt, følger de tilknyttede skatteposisjonene med. Arvingen overtar altså avdødes inngangsverdi og dermed verdistigning eller tap i avdødes eierperiode. Også skatteposisjoner uten tilknytning til formuesobjekt reiser spørsmål om latent skatt. Et tilfelle kan være hvor arvingen overtar avdødes virksomhet, og dermed de tilknyttede skatteposisjonene som for eksempel positiv gevinst- og tapskonto.

Den arvingen som overtar formuesgodet eller virksomheten, blir alene ansvarlig for hele den latente skatteforpliktelsen. Å overta en latent skatteforpliktelse reduserer den verdi arvingen i realiteten overtar. Ved fastsettelsen av den verdi medarvingene skal utløses med forutsettes det i forarbeidene at den latente skatten ”må hensyntas som et reduserende element”.<sup>233</sup> Dette medfører at den latente skatteforpliktelsen indirekte skal fordeles på alle arvingene.

Dette reiser spørsmål om også latente skattefordeler skal hensyntas. Altså tilfeller hvor for eksempel inngangsverdien er høyere en omsetningsverdien, eller hvor gevinst- og tapskonto er negativ. Spørsmålet er ikke behandlet i forarbeidene. Zimmer mener hensynet til lik behandling av loddeierne med styrke taler for at latente skattefordeler også bør tas hensyn til.<sup>234</sup> Å ta i betraktning latente skattefordeler vil medføre en forhøyelse av utløsningssummen. Dette er til fordel for medarvingene som skal løses ut. En latent skatteforpliktelse vil på den andre siden redusere utløsningssummen, og vil være en fordel for den overtakende arvingen. Å forskjellsbehandle latente skatteforpliktelser og skattefordeler fremstår derfor som en urimelig ordning overfor medarvingene.

I forarbeidene er det lagt til grunn at det i utgangspunktet er arvingene som må bli enige om utløsningsbeløpet.<sup>235</sup> Fastsettelsen er altså overlatt til arvingenes eget skjønn.

---

<sup>233</sup> Prop. 1 LS Tillegg 1 (2013-2014) s. 48

<sup>234</sup> Zimmer (2013) s. 326

<sup>235</sup> Prop. 1 LS Tillegg 1 (2013-2014) s. 48

Man kan tenke seg at en arving ønsker å overta en utleieleilighet på skiftet. Avdødes inngangsverdi er kr 1 000 000, og omsetningsverdien på skiftet er kr 3 000 000. Arvingen overtar en latent skattepliktig gevinst på kr 2 000 000. Med dagens skattesats på 27 % skal det ved en fremtidig realisasjon svares skatt med kr 540 000. Det betyr at arvingen i realiteten overtar en verdi på kr 2 460 000.

Hvor arvingen ønsker å realisere formuesobjektet umiddelbart, skaper ikke dette store problemer. Det vil da være naturlig å legge dagens verdi til grunn, altså nominell verdi.<sup>236</sup>

Problemene oppstår hvor arvingen ikke skal realisere med det første. Hvis man legger den nominelle verdien til grunn, vil dette være ugunstig for de arvingene som skal utløses. Dette fordi penger taper seg i verdi over flere år. Det kan dermed være nødvendig med retningslinjer for hvordan reduksjoner i pengeverdien skal hensynas og beregnes i forholdt til en latent skatteforpliktelse som skal overtas av en av flere arvinger på skiftet.

Skattedirektoratet har i en prinsipputtalelse kommet med en formel som kan være retningsgivende. Å foreta en detaljert gjennomgang av denne vil være lite hensiktsmessig for denne oppgavens hovedtema. Men i korte trekk er formelen basert på at det skal beregnes en nåverdi. Å beregne nåverdi, innebærer at man finner ut hva et fremtidig beløp er verdt i dag. Dette gjøres ved å ta utgangspunkt i en ”antatt tidshorisont for oppløsning av skatteforpliktelsen”. Altså tidspunktet for fremtidig realisasjon eller tidfesting. Videre skal det benyttes en ”kalkulasjonsrente som er i samsvar med rentenivået i samfunnet for øvrig”. Det skal videre tas utgangspunkt i den skattesats som gjelder for denne typen inntekter.<sup>237</sup>

Skattedirektoratets formel er basert på at arvingene på skifte blir enige om hvilken tidshorisont og rente som skal legges til grunn for beregningen. Dette er forhold som kan endre seg med tiden, spesielt hva angår tidshorisonten. Den overtagende arvingen ønsker for eksempel etter noen år å selge før eller etter det realisasjonstidspunkt som ble lagt til grunn for beregningen. Videre kan det tenkes at han selv i fremtiden oppfyller vilkår for skattefri realisasjon.

Det er ikke tatt stilling til om endringer i forutsetningene kan få betydning for det utløsningsbeløp som ble fastsatt på skiftet. Som det fremgår av forarbeidene er det i utgangspunktet arvingene som skal bli enige om et utløsningsbeløp.<sup>238</sup> Spørsmålet er altså overlatt til arvingenes eget skjønn, og de må formodentlig selv ha risikoen for eventuelle endringer i forutsetningene. Trolig må de beregningene som foretas på skifte stå ved lag.

---

<sup>236</sup> Prop. 1 LS Tillegg 1 (2013-2014) s. 48

<sup>237</sup> Skattedirektoratet (2014)

<sup>238</sup> Prop. 1 LS Tillegg 1 (2013-2014) s. 48

## Kilderegister

### Norske lover, forskrifter og Stortingsvedtak

- 1964 Lov 19. juni 1964 nr. 14 om avgift på arv og visse gaver (arveavgiftsloven) [Opphevet]
- 1972 Lov 3. mars 1972 nr. 5 om arv m.m. (arvelova)
- 1980 Lov 13. juni 1980 nr. 24 om ligningsforvaltning (ligningsloven)
- 1985 Lov 21. juni 1985 nr. 83 om ansvarlige selskaper og kommandittselskaper (Selskapsloven)
- 1991 Lov 4. juli 1991 nr. 47 om ekteskap (ekteskapsloven)
- 1997 Lov 13. juni 1997 nr. 44 om aksjeselskaper (aksjeloven)
- 1999 Lov 26. mars 1999 nr. 14 om skatt av formue og inntekt (skatteloven)
- 2005 Lov 17. juni 2005 nr. 67 om betaling og innkreving av skatte- og avgiftskrav (skattebetalingsloven)
- 2013 Lov 13. desember 2013 nr. 110 om oppheving av lov 19. juni 1964 nr. 14 om avgift på arv og visse gaver (arveavgiftsloven)
- 2013 Lov 13. desember 2013 nr. 117 om endringer i lov 26. mars 1999 nr. 14 om skatt av formue og inntekt (skatteloven)
- 2014 Lov 19. desember 2014 nr. 88 om endringer i lov 26. mars 1999 nr. 14 om skatt av formue og inntekt (skatteloven)
- 1999 Forskrift 19. november 1999 nr. 1158 til utfylling og gjennomføring mv. av skatteloven av 26. mars 1999 nr. 14
- 2014 Forskrift 23. mai 2014 nr. 657 om grunnbeløp, reguleringsfaktorer, satser for minste pensjonsnivå i folketrygden fra 1. mai 2014 og virkningstidspunkt for regulering av kravet til minsteinntekt for rett til dagpenger



- 2012 Stortingsvedtak 27.11.2012 nr. 1212 om avgift til statskassen på arv og gaver for budsjettåret 2013 [Opphevet]
- 2014 Stortingsvedtak 14. desember 2014 nr. 1718 om skatt av inntekt og formue mv. for inntektsåret 2015 (Stortingets skattevedtak)

### **Forarbeider og politiske dokumenter**

- |                                  |   |
|----------------------------------|---|
| Ot.prp. nr. 16 (1991-1992)       | Oppfølging av skattereformen 1992   |
| Prop. 1 LS Tillegg 1 (2013-2014) | Endring av Prop. 1 LS (2013-2014) Skatter, avgifter og toll 2014  |
| Prop. 1 LS (2014-2015)           | Skatter, avgifter og toll 2015  |
| Innst. 261 L (2013-2014)         | Innstilling fra finanskomiteen om endringer i skatte-, avgifts- og tollovgivningen i forbindelse med revidert nasjonalbudsjett 2014 |
| Regjeringserklæringen            | Politisk plattform for en regjering utgitt av Høyre og Fremskrittspartiet, Sundvollen 7. oktober 2013                               |

### **Juridisk litteratur og artikler**

- Eckhoff (2001) Eckhoff, Torstein, Jan Erik Helgesen, *Rettskildelære*, 5. utgave 2001
- Harboe (2000) Harboe, Einar, *Arveavgift*, 2. utgave, 2000
- Lødrup (2010) Lødrup, Peter, *Arverett*, 5. utgave, 2010
- Zimmer (1990) Zimmer, Frederik, *Arv og skat, særlig om inntektsbeskatning ved generasjonsskiftet*, 2. utgave, 1990
- Zimmer (2013) Zimmer, Frederik, "Arveavgift ut, kontinuitetsprinsipp inn", *Skatterett*, nr. 04, 2013, s. 305-326
- Zimmer (2014a) Zimmer, Frederik, *Lærebok i skatterett*, 7. utgave, 2014

Zimmer (2014b) Zimmer, Frederik (red.) i samarbeid med Advokatfirmaet BA-HR DA, *Bedrift, selskap og skatt*, 6. utgave, 2014

### Nettdokumenter

Skattedirektoratet (2013) Skattedirektoratet, *Fjerning av arveavgiften i 2014 – Når inntrer rådigheten for arv og gaver?*, prinsipputtalelse avgitt 19.11.2013, <http://www.skatteetaten.no/no/Radgiver/Rettskilder/Uttalelser/Prinsipputtalelser/Fjerning-av-arveavgiften-i-2014--Nar-inntrer-radigheten-for-arv-og-gaver/> [sitert 13.01.2015]

Skattedirektoratet (2014) Skattedirektoratet, Metode for beregning av latent skatt, prinsipputtalelse avgitt 24.09.2014  
<http://www.skatteetaten.no/no/Radgiver/Rettskilder/Uttalelser/Prinsipputtalelser/Metode-for-beregning-av-latent-skatt/>  
[sitert 31.03.2015]

Lignings-ABC 2014/15 Skattedirektoratet, *Lignings-ABC 2014/15*, (2015),  
[http://www.skatteetaten.no/upload/PDFer/Lignings-ABC2014\\_15.pdf?epslanguage=nb-NO](http://www.skatteetaten.no/upload/PDFer/Lignings-ABC2014_15.pdf?epslanguage=nb-NO) [sitert 13.01.2015]

### Rettspraksis

Rt. 1925 s. 1048 Dr. Holm

Rt. 1965 s. 1094 Thora Nielsen

Rt. 1990 s. 958 Quatro

Rt. 1995 s. 872 Eide